Die ertragsteuerlichen Begünstigungen des Unternehmensformwechsels und ihr Mißbrauch (§ 24 UmwStG)

Inaugural - Dissertation
zur
Erlangung der juristischen Doktorwürde
des
Fachbereichs Rechtswissenschaften
der Philipps - Universität zu Marburg

vorgelegt von

Gerd Däther

Rechtsanwalt aus Hanau

Marburg
1973

Druck von Stehle in Düsseldorf

Die ertragsteuerlichen Begünstigungen des Unternehmensformwechsels und ihr Mißbrauch (§ 24 UmwStG)

Inaugural - Dissertation
zur
Erlangung der juristischen Doktorwürde
des
Fachbereichs Rechtswissenschaften
der Philipps - Universität zu Marburg

vorgelegt von

Gerd Däther

Rechtsanwalt aus Hanau

Marburg
1973

Druck von Stehle in Düsseldorf

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Als Dissertation von dem Fachbereich Rechtswissenschaften

angenommen am: 25. Juni 1973

Berichterstatter: Professor Dr. Erlinghagen

Mitberichterstatter: Professor Dr. Beuthien

Tag der mündlichen Prüfung: 2. Juli 1973

Druck und Einband: Rudolf Stehle GmbH & Co KG - Düsseldorf

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
EINLEITUNG	1
I. Die Bedeutung des Unternehmensformwechsels für die Unternehmensführung	1
II. Ertragsteuerliche Problematik des Unternehmensformwechsels	3
III. Der Mißbrauch der Vergünstigungen des Umwandlungsteuergesetzes	9
Erster Abschnitt	
Gesellschaftsrechtliche Gestaltungen des Unternehmensformwechsels	12
I. Ursachen des Unternehmensformwechsels	12
II. Rechtliche Gestaltung der Unternehmensumformung	14
1. Übertragende Umwandlung	15
2. Grundfall der Umwandlung nach dem Ersten Abschnitt des Umwandlungsgesetzes	16

a) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine bestehende OHG als alleinige Gesellschafterin 16

b) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine bestehende OHG als Mehrheitsgesellschafterin 19

c) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine gleichzeitig errichtete OHG, an der alle Aktionäre beteiligt sind 20

d) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine gleichzeitig errichtete OHG, an der nur zustimmende Aktionäre beteiligt sind 21

e) Weitere Umwandlungsfälle 21

aa) Verschmelzende Umwandlung 22
bb) Errichtende Umwandlung 23

3. Die aktienrechtliche Verschmelzung 23

a) Verschmelzung durch Aufnahme 25

b) Verschmelzung durch Neubildung 26

4. Steuerliche Aspekte der Unternehmensumformung 26

Zweiter Abschnitt

Steuerrecht der nicht begünstigten Umwandlung und Verschmelzung 28

I. Ertragsteuerliche Grundsätze der Gewinnermittlung 28

1. Die Rechtsformänderung als Gewinnermittlungsvorgang 28

2. Gewinnermittlung nach dem Körperschaftsteuergesetz 28

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb 28

b) Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich 29

c) Gewinnrealisierung der stillen Reserven 31

d) Prinzip der rechtlichen Gewinnrealisierung 34

3. Grundsatz der Mehrfachbesteuerung 35

4. Allgemeine ertragsteuerliche Beurteilung der Unternehmensumformung 38

5. Stellungnahme 41

II. Besteuerung der Verschmelzung ohne Anteilsbesitz der aufnehmenden Gesellschaft an der einzuschmelzenden Gesellschaft 42

1. Besteuerung der Übertragerin 42

2. Besteuerung der Übernehmerin 45

Seite

3. Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft 46

4. Besteuerung der Anteilseigner der übernehmenden Gesellschaft 47

5. Zusammenfassung 47

III. Besteuerung der Umwandlung auf einkommensteuerpflichtige Übernehmer 49

1. Besteuerung der Übertragerin 49

2. Besteuerung der Übernehmer 51

a) Beteiligung im Betriebsvermögen - Übernahme in das Betriebsvermögen 52

b) Beteiligung im Privatvermögen - Übernahme in ein Betriebsvermögen 58

c) Beteiligung im Privatvermögen - Übernahme in das Privatvermögen 60

3. Stellungnahme 62

IV. Besteuerung der Verschmelzung mit Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft und der Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter 64

1. Begriffsklärung 64

Seite

2. Die Besteuerung der umwandelnden Verschmelzung 66

a) Besteuerung der übertragenden Gesellschaft 66

aa) Rechtsprechung und Lehre bis zum Jahre 1957 66

bb) Die Auffassung von Thiel 67

cc) Die Stellungnahmen gegen die Auffassung von Thiel 70

b) Die Besteuerung der übernehmenden Kapitalgesellschaft 74

3. Die Besteuerung der Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter 76

a) Besteuerung der übertragenden Gesellschaft 76

b) Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft 78

4. Stellungnahme 79

5. Zusammenfassung 86

Seite

Dritter Abschnitt

Steuerrecht der begünstigten Umwandlung und Verschmelzung 87

I. Allgemeine Regelungen 87

1. Zielsetzung des Umwandlungsteuergesetzes 87

2. Gliederung des Umwandlungsteuergesetzes 88

3. Sachlicher Geltungsbereich des 1. und 2. Teils des Umwandlungsteuergesetzes 88

4. Antragsprinzip und Rückwirkung 89

5. Wirkungen der Rückbeziehung 91

II. Besteuerung der Umwandlung nach dem Umwandlungsteuergesetz 92

1. Besteuerung der übertragenden Gesellschaft 92

2. Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft 97

a) Buchmäßiger Übernahmegewinn 97

b) Tatsächlicher Übernahmegewinn 99

aa) Teilwert des übernommenen Vermögens 100

bb) Buchwert der Beteiligung 103

c) Steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns 105

Seite

d) Übernahmeverlust 107

e) Übernahmefolgegewinn 108

f) Eintritt in die Rechtsstellung der umgewandelten Kapitalgesellschaft 109

III. Besteuerung der Verschmelzung nach dem Umwandlungsteuergesetz 111

1. Besteuerung der Übertragerin 111

2. Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft 112

3. Besteuerung der sonstigen Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft 113

4. Übersicht über die Besteuerung der umwandelnden Verschmelzung 114

IV. Zusammenfassung 114

Vierter Abschnitt

Die Mißbrauchsregelung des Umwandlungsteuergesetzes 115

I. Zielsetzung und Entstehungsgeschichte des § 24 UmwStG 115

1. Mißbrauch der steuerlichen Erleichterungen 115

2. Text des § 24 UmwStG 116

3. Begründung des Finanzausschusses 116

Seite

II. Verhältnis des § 24 UmwStG zu der zentralen Mißbrauchsvorschrift des § 6 StAnpG 117

1. Steuerumgehungsmöglichkeiten 117

2. Inhalt und Bedeutung des § 6 StAnpG 121

3. Anwendung des § 6 StAnpG auf Fall 3 125

4. § 24 UmwStG als Rechtsfolge objektiver Zweckverfehlung 127

5. § 24 UmwStG als Sondervorschrift zu § 6 StAnpG 129

III. Zweifelsfragen bei Anwendung des § 24 UmwStG 132

IV. Die Einbringung des übergegangenen Betriebs in eine Kapitalgesellschaft - § 24 Abs. 1 UmwStG 134

1. Die Übernehmerin der Umwandlung oder Verschmelzung 134

2. Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft 136

a) Einbringung als Sacheinlage 137

b) Einbringung durch Umwandlung nach dem 2. bis 4. Abschnitt des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes 138

c) Verschmelzung der Übernehmerin 140

Seite

3. Der übergegangene Betrieb im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG 142

a) Wesentliche Grundlagen des übernommenen Vermögens 142

b) Mehrere Betriebe (Teilbetriebe) als Grundlage des übergehenden Vermögens 145

c) Einbringung im Rahmen eines Gesamtkomplexes 148

4. Mitunternehmeranteile als Betrieb im Sinne des § 24 UmwStG 149

a) Die Mitunternehmerschaft des Ertragsteuerrechts 149

b) Einkommensteuerliche Mitunternehmerschaft 150

c) Einbringung eines Mitunternehmeranteils nach einer Umwandlung 153

d) Zivil- und steuerrechtliche Beurteilung der Einbringung eines Mitunternehmeranteils 155

e) Einbringung eines Mitunternehmeranteils als Einbringung im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG 159

f) Einbringung eines Mitunternehmeranteils als Einbringung der wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens 163

Seite

5. Einbringung des übergegangenen Vermögens durch die übernehmende Personengesellschaft 167

6. Einbringung des übernommenen Vermögens in mehrere Kapitalgesellschaften 168

7. Betriebsaufspaltung und Einbringung 169

V. Die Veräußerung des übergegangenen Betriebs - § 24 Abs. 2 UmwStG 170

1. Ziel der Vorschrift 171

2. Begriff des Betriebes 172

3. Begriff der Veräußerung 173

4. Verhältnis der Betriebsveräußerung nach dem Einkommensteuergesetz und Veräußerung des übernommenen Betriebs nach § 24 Abs. 2 UmwStG 176

5. Umwandlung der Übernehmerin nach dem 1. Abschnitt des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes 177

6. Einbringung des übernommenen Vermögens in eine Personengesellschaft 179

7. Realteilung bei Personengesellschaften 187

8. Veräußerung von Mitunternehmeranteilen 191

9. Sonderfall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an die übrigen Mitunternehmer 196

Seite

10. Vorweggenommene Erbfolge und Veräußerung 199

11. Erbauseinandersetzung und Veräußerung 201

a) Zivilrechtliche Grundlegung 201

b) Einkommensteuerliche Beurteilung 203

VI. Die Aufgabe des übergegangenen Betriebs - § 24 Abs. 2 UmwStG 207

1. Begriff der Aufgabe des Betriebs 207

2. Verpachtung und Betriebsaufgabe 208

VII. Der triftige Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG 209

1. Stellungnahmen der Literatur 209

2. Notwendigkeit eines Regulativs bei Veräußerung und Aufgabe des Betriebs 212

3. Voraussetzungen des triftigen Grundes 213

4. Rechtsfolgen bei Vorliegen des triftigen Grundes zum Zeitpunkt der Umwandlung und Verschmelzung 215

5. Präzisierung des Begriffs "triftiger Grund" 225

6. Systematische Einteilung der "triftigen Gründe" 226

7. Änderung der Verhältnisse im betrieblichen Bereich 227

Seite

a) Verluste der Übernehmerin 227

b) Absinken der Rentabilität 227

c) Rationalisierungserfordernisse 228

d) Umstrukturierungen 229

e) Veräußerung als Bestandteil eines größeren Gesamtkomplexes 229

f) Veräußerung zur Abwendung einer Enteignung 231

g) Niedergang eines Gewerbezweiges 231

h) Auftreten von Konkurrenz 232

8. Änderung der Verhältnisse in der Person des Übernehmers 232

a) Krankheit 232

b) Alter 232

c) Auflösung der Zugewinngemeinschaft 233

d) Erbauseinandersetzung 235

e) Gründung von Familiengesellschaften 236

f) Günstiges Kaufangebot 238

g) Risikominderung 238

h) Auswanderung 240

i) Abwendung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen 241

Seite

VIII. Rechtsfolgen der Anwendung des § 24 UmwStG 242

1. Besteuerung der umgewandelten Kapitalgesellschaft 242

2. Besteuerung der Übernehmerin 244

a) Anteile im Betriebsvermögen 244

b) Anteile im Privatvermögen 245

3. Besteuerung ausgeschiedener Minderheitsgesellschafter 246

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

Baumbach, Adolf - Hueck, Alfred - Hueck, Götz, Aktiengesetz, 13. Auflage, München 1968

BGB - Reichsgerichtsrätekommentar (BGB-RGRK), Das Bürgerliche Gesetzbuch, Band IV, 1. Teil (Bearbeiter: Scheffler, Georg - Koeniger, Hans) 10./11. Auflage, Berlin 1960

Birkholz, H(ans), Fusion und Umwandlung der Aktiengesellschaft im Steuerrecht, in "Die Aktiengesellschaft" 1962 S. 241 ff.

Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner, Einkommensteuergesetz, Band I und II, 9. Auflage Berlin-Frankfurt 1964

Blümich, Walter - Falk, Ludwig - Steinbring, Werner - Uelner, Einkommensteuergesetz, Band I, 10. Auflage, Berlin-Frankfurt 1971

Blümich, Walter - Klein, Otto - Steinbring, Werner - Stutz, Heinrich, Körperschaftsteuergesetz, 4. Auflage, Berlin-Frankfurt 1964

Böttcher, Conrad - Meilicke, Heinz, Umwandlung und Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, 5. Auflage, Berlin-Frankfurt 1958

Böttcher, Conrad - Beinert, Jörg - Hennerkes, Brun-Hagen, Wechsel der Unternehmensform, 3. Auflage, Stuttgart 1971

Böttcher, Conrad - Beinert, Jörg, Der Wechsel der Unternehmensform - Veräußerungsgeschäft oder gesellschaftsrechtlicher Vorgang? -, in "Der Betrieb" 1968 S. 1961

Böttcher, Conrad - Beinert, Jörg, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, in "Der Betrieb" 1963 S. 1405

Brönner, Herbert, Umwandlungsteuergesetz, Stuttgart 1969

ders., Die Besteuerung der Gesellschaften, 12. Auflage, Stuttgart 1970 zit.: - Besteuerung -

Bühler, Ottmar - Paulick, Heinz, Einkommensteuer - Körperschaftsteuer, Loseblattkommentar, München, Stand: Einkommensteuer 1.7.1970; Körperschaftsteuer 1.6.1969 (Bearbeiter Körperschaftsteuer: Albert J. Rädler - Arndt Raupach)

Bühler, Ottmar - Strickrodt, Georg, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 3. Auflage, Wiesbaden 1960

Curtius-Hartung, Rudolf, Steuererleichterungen für Umwandlungen in "Betriebs-Berater" 1968 S. 964

Dingler, Karl, Der Realisierungsgedanke im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Heidelberger Dissertation 1939

Düringer, Adelbert - Hachenburg, Max, Das Handelsgesetzbuch, II. Band, 1. Hälfte (Bearbeiter: Geiler, Karl) 3. Auflage, Mannheim/Berlin/Leipzig 1932

Enneccerus, Ludwig - Nipperdey, Hans Carl, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Zweiter Halbband, 15. Auflage, Tübingen 1959

Fasold, Rudolf, Aktuelle Probleme zum Entwurf des Umwandlungs-Steuergesetzes 1968, in "Der Betrieb" 1968 S. 1284

ders., Das neue Umwandlungssteuergesetz, in Steuerberater-Jahrbuch 1968/69 S. 221, Köln 1969

ders., Der Teilwert der Anteile am Umwandlungsstichtag, in "Der Betrieb" 1970 S. 268

Fasselt, Theo, Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG bei der nicht unter das Umwandlungsgesetz fallenden Verschmelzung, in "Der Betrieb" 1959 S. 1064

ders., Verschmelzung bei Anteilsbesitz der aufnehmenden Gesellschaft, in "Der Betrieb" 1960 S. 68

Feilhauer, Karl-Heinz, Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, in "Steuer und Wirtschaft" 1960 S. 629

Felix, Günther, Umwandlungsteuer - Praktikum für Berater und Unternehmer, Köln-Marienburg 1969

Fischer, Robert, Anmerkung zu Ganßmüller, Identitätswahrende Umwandlung der Erbengemeinschaft in eine Personengesellschaft, Deutsche Notar-Zeitschrift 1955 S. 182

Flume, Werner, Ungelöste steuerliche Probleme der Unternehmenskonzentration (Bericht), in "Der Betrieb" 1967 S. 2050

ders., Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis, in "Steuerberater-Jahrbuch" 1966/67 S. 63

Flume, Werner, Die Anwendbarkeit des § 15 Abs. 2 KStG auf die umwandelnde Verschmelzung und die Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft, in "Der Betrieb" 1959 S. 1233

Ganßmüller, Helmut, Identitätswahrende Umwandlung der Erbengemeinschaft in eine Personengesellschaft, in "Deutsche Notar-Zeitschrift" 1955 S. 172

Glade, Anton, Die Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze in der Steuerbilanz, in "Steuerberater-Jahrbuch" 1966/67 S. 375

Glade, Anton - Steinfeld, Gustav, Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz 1969, Herne/Berlin 1970

Gebhardt, Noch einmal Umwandlung und Gewinnverwirklichung, in Deutsche Steuer-Zeitung 1944 S. 249

Grieger, Anmerkung zur BFH-Entscheidung Betriebs-Berater 1957 S. 919 in "Betriebs-Berater" 1957 S. 919

Grund, Walter, Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfragen, in "Steuerberater-Jahrbuch" 1966/67 S. 19

Hensel, Albert, Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung, in Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, München-Leipzig 1923 S. 219

Herrmann, Carl - Heuer, Gerhard, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Lohnsteuer und Umwandlungs-Steuergesetz, 14. Auflage, Köln

Heuer, Gerhard - Vermeidung eines Umwandlungsgewinns durch Abstocken bei nichtsteuerbegünstigter Umwandlung einer Kapitalgesellschaft, in "Der Betrieb" 1961 S. 791

Hoffmann, Fritz, Die Gewinnverwirklichung bei gewerblichen Betrieben in der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in "Deutsche Steuer-Zeitung" (A) 1962 S. 106

ders., Gewinnrealisierung bei der Verschmelzung von Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, in "Deutsche Steuer-Zeitung" (A) 1962 S. 309

Hübl, Leo, Das Umwandlungsteuergesetz 1969, in "Steuerberater-Jahrbuch" 1969/70 S. 215

Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1.-6. Auflage, Köln 1951/68

Hueck, Alfred, Das Recht der Offenen Handelsgesellschaft, 3. Auflage, Berlin 1964

Jurkat, Werner, Das neue Umwandlungssteuergesetz, in "Neue Juristische Wochenschrift" 1969 S. 1689

Kapp, Reinhard, Die Besteuerung der Erbauseinandersetzung, Köln 1962

Kipp, Theodor - Coing, Helmut, Erbrecht, 12. Auflage, Tübingen 1965

Krah, R., Einkommensteuerliche Probleme bei der steuerlich nicht begünstigten Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Mitunternehmergemeinschaft oder in einen Einzelbetrieb, in "Die steuerliche Betriebsprüfung" 1966 S. 157

Kruse, Heinrich.Wilhelm, Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, 2. Auflage, München 1969

Kg., Bonn bremst die Steuerflucht ins Ausland, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 1.7.1971 (Bericht)

Kühn, Rolf, Abgabenordnung, 9. Auflage, Stuttgart 1968

Lange, Heinrich, Lehrbuch des Erbrechts, München-Berlin 1962

Lange, Joachim, Personengesellschaften im Steuerrecht, 2. Auflage, Herne/Berlin 1970

Larenz, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960

Lehmann, Heinrich, Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, Berlin/Frankfurt 1959

Littmann, Eberhard, Das Einkommensteuerrecht, 9. Auflage, Stuttgart 1969

ders., Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform - UmwStG 1969 -, in "Deutsches Steuerrecht" 1969 S. 521, 559, 587 zit.: -UmwStG 1969-

ders., Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in "Finanz-Rundschau" 1958 S. 506

Löhlein, Roland, Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, in "Steuer und Wirtschaft" 1948 S. 681

ders., Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerersparung, in "Steuer und Wirtschaft" 1962 S. 385

Loos, Gerold, Umwandlungs-Steuergesetz 1969, 2. Auflage (Stand März 1971) Düsseldorf 1971

Loos, Gerold, Die Mißbrauchsklausel des Umwandlungssteuergesetzes 1969 (§ 24 UmwStG 1969), in "Der Betrieb" 1969 S. 1672
zit.: - Mißbrauchsklausel -

ders., Zur Mißbrauchsklausel des UmwStG 1969 (§ 24), in "Der Betrieb" 1971 S. 543
zit.: - Zur Mißbrauchsklausel -

Meilicke, Heinz, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, Berlin-Frankfurt 1965

Meyer-Arndt, Lüder, Steuerbegünstigt umwandeln, Heidelberg 1970

ders., Steuerrechtliche Fragen der Fusion, in "Steuerberater-Jahrbuch" 1966/67 S. 197

Müller-Haeseler, Wolfgang, Steuern durch die Hintertür, in "Die ZEIT" Nr. 25 vom 19.6.1970 S. 28

Neumann, Lothar, Gewinnrealisierung bei der verschmelzenden Umwandlung?, in "Der Betrieb" 1965 S. 7

Offerhaus, Klaus, Erbengemeinschaft und Nachlaßauseinandersetzung (Einkommensteuerliche Auswirkungen), in "Neues Steuerrecht von A - Z "Stichwort: Erbengemeinschaft (245/501)

Ohne Verfasser, Die Einmann-AG, in "Der SPIEGEL" 1970 Nr. 1/2 vom 5. 1970 S. 52

Oswald, Franz, Ist für die Mitunternehmerschaft Beteiligung an den Anlagewerten erforderlich oder genügt Mittragung des Risikos ?, in "Steuer und Wirtschaft" 1955 S. 451

Rau, Hans-Gerd, Das Umwandlungs-Steuergesetz 1969, in "Der Betrieb" 1969 S. 1421

ders., Nochmals: Der Abzug der Vermögensabgabe bei der Umwandlung, in "Der Betrieb" 1960 S. 1280

Reuter, Hans-Peter, Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970

Richter, Heinz, Einkommensteuerliche Folgen der Erbauseinandersetzung nach testamentarischer Teilungsanordnung, in "Der Betrieb" 1970 S. 2145

Seeliger, Gerhard, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums, Stuttgart 1962

Segebrecht, Helmut, Besteuerung der Erben und Erbengemeinschaften, Herne/Berlin 1964

Seifried, Max, Aufnahme neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft, in "Betriebs-Berater" 1968 S. 1283

Seithel, Rolf, Einkommensteuerliche Behandlung der Aufnahme eines Personengesellschafters zur Erfüllung eines Ausgleichsanspruchs oder Vermächtnisses, in "Deutsches Steuerrecht" 1969 S. 585

Soergel-Siebert, Bürgerliches Gesetzbuch, Band 3, Schuldrecht II, (Bearbeiter §§ 705 ff.: Schultze-v. Lasaulx) 10. Auflage, Stuttgart 1969

Schlegelberger, Franz, Handelsgesetzbuch, Band II (Bearbeiter: Geßler, Ernst), 4. Auflage, Berlin-Frankfurt 1965

Schmidt, Gerhard, Der Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform, in "GmbH-Rundschau" 1968 S. 184

Schmölders, Günter, Allgemeine Steuerlehre, 4. Auflage, Berlin 1965

Thiel, Rudolf, Die schwindende Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerrecht, in "Der Betrieb" 1957 S. 28
zit.: - Kapitalgesellschaft -

ders., Die Gewinnverwirklichung bei der Liquidation, der Verschmelzung und der nicht steuerbegünstigten Umwandlung von Kapitalgesellschaften, in "Der Betrieb" 1959 S. 1092 zit.: -Gewinnverwirklichung-

ders., Nochmals: Gewinnrealisierung bei "verschmelzender Umwandlung", in "Der Betrieb" 1965 S.720

ders., Gedanken zu einer Neugestaltung des steuerlichen Umwandlungsrechts, in "Der Betrieb" 1966 S. 1365 zit.: - Gedanken -

ders., Aktuelle Fragen des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts, in "Steuerberater-Jahrbuch" 1966/67 S. 247

ders., Die steuerneutrale Umwandlung von Kapitalgesellschaften, in "Finanz-Rundschau" 1967 S. 354 zit.: - steuerneutrale Umwandlung -

Theis, Jochen, Der Begriff der Mitunternehmerschaft im Steuerrecht, in "Der Betrieb" 1954 S. 916

Theis, Winfried, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, Köln 1962

Thoma, Gerhard, Die mißbräuchliche Steuerumgehung, in "Steuerberater-Jahrbuch" 1950 S. 57

Tipke, Klaus, Verschmelzung und Umwandlung im Verkehrsteuerrecht, in "Der Betrieb" 1968, Beilage Nr. 17 zu Heft 29

Tipke, Klaus - Kruse, Heinrich Wilhelm, Reichsabgabenordnung, Loseblattkommentar, 2.-4. Auflage, Köln-Marienburg 1965/69

Veith, Hans-Joachim,- Börnstein, Ulrich, Umwandlungsgesetz und Umwandlungs-Steuergesetz, München-Berlin 1958

Wallis, Hugo von, Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1967

ders., Gestaltungsmißbrauch, in "Finanz-Rundschau" 1963 S. 189

ders., Grundsatzprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften,in "Steuerberater-Jahrbuch" 1964/65 S. 143

Widmann, Siegfried - Mayer, Robert, Umwandlungsrecht, Loseblattkommentar, Bonn 1969

Wöhe, Günther, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 9. Auflage, Berlin/Frankfurt 1969

ders., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 1. Halbband, 2. Auflage, Berlin/Frankfurt 1965

Würdinger, Rudolf, Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform und bei Organschaft, Berlin 1969

EINLEITUNG

I. Die Bedeutung des Unternehmensformwechsels für die Unternehmensführung

Die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Unternehmensführung unterliegen in einer Zeit, die wesentlich geprägt wird von den Fortschritten der Technik, von den Bestrebungen zur Koordinierung der europäischen Finanz- und Wirtschaftspolitik und von der internationalen Unternehmensverflechtung, einem raschen und tiefgreifenden Wandel.

Die Konkurrenz außereuropäischer Großunternehmen und die Umstrukturierungen innerhalb der Volkswirtschaft mit den durch sie ausgelösten staatlichen Maßnahmen der Wirtschaftslenkung erzwingen eine ständige Anpassung der Unternehmen an die wechselnden Marktbedingungen. Erste Aufgabe der Unternehmensleitung ist es daher, allen Veränderungen flexibel und ohne Verzögerung Rechnung zu tragen.

Mag dieses Ziel weitgehend durch klare innerbetriebliche Informations- und Anordnungswege erreicht werden, so ist doch nicht zu verkennen, daß weitere Faktoren für die Flexibilität der Unternehmensführung entscheidend sind. Wesentliches Datum für die Unternehmensleitung und ihre Entscheidungsmöglichkeiten ist insbesondere die Rechtsform des Unternehmens. Durch die Rechtsform wird der Träger der Entscheidungsbefugnis, der Entscheidungsprozeß und die Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung bestimmt.

Unter Berücksichtigung der jeweiligen Wettbewerbsverhältnisse und der besonderen Gegebenheiten des einzelnen Unternehmens muß daher diejenige Rechtsform gewählt werden, die nach ihren die Unternehmensführung bestimmenden Strukturen den optimalen Wirtschaftser-

folg des Unternehmens sichert. Dabei gilt es zu beachten, daß die bei der Gründung des Unternehmens gewählte Rechtsform die rechtliche Gestalt des Unternehmens auf Dauer prägt. Diese Kontinuität vermag dann in einen Nachteil umzuschlagen, wenn eine bedeutsame Veränderung der Entwicklungsbedingungen des Unternehmens eintritt und sich hierbei die mangelnde Anpassungsfähigkeit der bestehenden Rechtsform erweist.

Eine Rechtsordnung, die auf der privatwirtschaftlichen Betätigung im Rahmen einer Wettbewerbsordnung aufbaut, muß folglich Gelegenheit zur Anpassung der rechtlichen Unternehmensstruktur an veränderte gesamt- oder einzelwirtschaftliche Entwicklungsbedingungen geben.

Auf dem Gebiete des Gesellschaftsrechts hat der Gesetzgeber dieser Forderung insbesondere mit dem Umwandlungsgesetz i.d.F. vom 6. November 1969 (BGBl. I S. 2081) und dem Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089) Rechnung getragen. Diese Gesetze ermöglichen den Wechsel der Rechtsform eines Unternehmens durch Zulassung der Gesamtrechtsnachfolge und der identitätswahrenden Umwandlung.

Von weittragender Bedeutung für die Änderung der Unternehmensform sind jedoch die Regelungen auf dem Gebiet des Steuerrechts, da das geltende deutsche Ertragsteuersystem regelmäßig an die Rechtsform des Unternehmens anknüpft und somit eine Veränderung des rechtlichen Anknüpfungspunktes meist steuerliche Folgen nach sich ziehen wird. Dabei beschränkt sich die folgende Darstellung auf die Behandlung ertragsabhängiger Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer), da die wesentliche Problematik der Unternehmensumformung in diesem Bereich liegt. Bei der Vermögensteuer und den Verkehrsteuern ergeben sich Sonderprobleme, die im Rahmen dieser Untersuchung nicht erörtert werden sollen.

II. Ertragsteuerliche Problematik des Unternehmensformwechsels

Das geltende deutsche Ertragsteuersystem ist gekennzeichnet durch die grundlegende Zweiteilung der Ertragsteuern in Körperschaft- und Einkommensteuer. Zu diesen beiden bedeutenden Steuern tritt bei gewerblichen Unternehmen noch die Gewerbeertragsteuer, die sich in ihrem Aufbau an die Einkommensteuer anlehnt.

Sowohl die Einkommen- als auch die Körperschaftsteuer sind Steuern vom Einkommen, wobei erstere das Einkommen natürlicher Personen erfassen will, letztere das Einkommen der in § 1 Abs. 1 KStG[1] genannten Steuersubjekte. Im vorliegenden Zusammenhang sind besonders die Kapitalgesellschaften von Bedeutung, da die Mehrzahl der körperschaftsteuerpflichtigen Wirtschaftsunternehmen als Kapitalgesellschaften organisiert ist.

Körperschaft- und Einkommensteuer führen in ihrem Zusammenwirken zu einer steuerlichen Doppelbelastung der in einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Erträge. Zunächst wird die Kapitalgesellschaft mit ihrem Gewinn zur Körperschaftsteuer veranlagt, so daß sich ihr ausschüttungsfähiger Gewinn mindert. Schüttet die Kapitalgesellschaft den verbliebenen Gewinn an ihre Gesellschafter (natürliche Personen) aus, so unterliegen die Gewinnanteile bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer als Einkünfte aus Kapitalvermögen[2].

---

1) § 1 Abs.1: Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:
1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften);
2. .....

2) § 20 Abs. 1 EStG: zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören
1. Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen, Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien, Kuxen, Genußscheinen, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung,..... Kolonialgesellschaften, ... und bergbautreibenden Vereinigungen, die die Rechte einer juristischen Person haben;
2. .....

Die unternehmerische Tätigkeit, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft vorgenommen wird, unterliegt somit einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, die zwar durch ermäßigte Steuersätze bei Ausschüttungen gemildert, jedoch nicht beseitigt wird.

Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können dieser Doppelbelastung nur dann entgehen, wenn sie das Unternehmen in eine Personengesellschaft umwandeln, deren Erträge sodann der Einkommensteuer unterliegen. Der Wechsel der Rechtsform eines Unternehmens bietet somit die Möglichkeit, die Steuerlast zu mindern. Dies gilt jedoch nur für zukünftige Erträge der umgewandelten Gesellschaft. Die Gewinne, die bis zum Zeitpunkt der Unternehmensformänderung erzielt wurden, unterliegen sowohl der Körperschaftsteuer als auch --bei Ausschüttung-- der Einkommensteuer.

Zusätzlich muß bei dem Wechsel eines Unternehmens aus dem Bereich der Körperschaftsteuer in den Bereich der Einkommensteuer entschieden werden, welche Belastung die Erträge der Kapitalgesellschaft treffen soll, die bisher nicht der Körperschaftsteuer unterlagen. Dies ist der Fall für die Erträge, die in der steuerlichen Erfolgsrechnung bisher nicht erfaßt wurden, da sie als "stille Reserven" nicht in den steuerlichen Bilanzen ausgewiesen sind.

Das Schicksal dieser stillen Reserven ist das Kernproblem des ertragsteuerlichen Umwandlungsrechts, da bei der Umwandlung eine Entscheidung darüber getroffen werden muß, ob diese bisher nicht ausgewiesenen Erträge ohne Körperschaftsteuerbelastung auf die Personengesellschaft übertragen werden können oder ob zum Umwandlungszeitpunkt ein letzter Zugriff der Körperschaftsteuer auf die stillen Reserven erfolgen soll.

Stille Reserven, die oft ein beträchtliches Ausmaß haben, entstehen durch Unterbewertung von Wirtschaftsgütern des Unternehmens. Dabei kann die unzutreffende Bewertung verschiedene Ursachen haben.

Häufig werden stille Reserven durch erhöhte Absetzungen für Abnutzung (AfA) gebildet. Der Betrag der Absetzung für Abnutzung mindert als Aufwand den Gewinn des Wirtschaftsjahres. Ist die vorgenommene Absetzung höher als die tatsächliche Wertminderung des Wirtschaftsgutes, so wird das Wirtschaftsgut mit einem --gegenüber dem tatsächlichen Wert-- zu niedrigen Wert in die Bilanz aufgenommen und zugleich der Gewinn des Wirtschaftsjahres unzutreffend gemindert. Die erhöhte Absetzung kann z.B. auf einer Fehleinschätzung der Lebensdauer des Wirtschaftsguts beruhen, zum überwiegenden Teil ergeben sich die erhöhten Absetzungen jedoch aus Maßnahmen der Steuergesetzgebung. Eine Vielzahl von steuerlichen Vorschriften gestattet aus meist wirtschaftspolitischen Zielsetzungen eine überhöhte Absetzung (z.B. Berlin-, Zonenrand- und Schiffahrtsförderung).

Eine weitere Ursache der Bildung stiller Reserven ergibt sich aus Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern, wobei insbesondere in den letzten Jahrzehnten die Wertsteigerungen von Grundstücken und Wertpapieren hervorzuheben sind. Nach handels- und steuerrechtlichen Grundsätzen darf regelmäßig in Bilanzen das Betriebsvermögen nur mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, evtl. mit dem niedrigeren Teilwert ausgewiesen werden (sogenanntes Niederstwertprinzip). Wertsteigerungen finden somit meist keinen Niederschlag in den Bilanzen des Unternehmens, da zwangsweise stille Reserven gebildet werden müssen.

Stille Reserven mindern bei ihrer Entstehung den Gewinn des Besteuerungsabschnitts, führen jedoch nicht zu einer endgültigen Steuerersparnis. Werden die Wirtschaftsgüter in späteren Jahren veräußert, so fließt der erzielte Gegenwert, in dem die stille Reserve berücksichtigt ist, in das Betriebsvermögen und unterliegt dann der Besteuerung.

Allerdings haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung in § 6 b EStG und durch Zulassung der Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschnitt 35 der Einkommensteuerrichtlinien) die Möglichkeit gegeben, eine aufgelöste stille Reserve steuerneutral zu behandeln.

Das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen führt nach den erwähnten Regelungen nicht zu einer Gewinnerhöhung, vielmehr kann die stille Reserve auf Ersatzwirtschaftsgüter ohne Steuerbelastung übertragen werden.

Die Verlagerung der stillen Reserve kann jedoch nur dann gestattet werden, wenn feststeht, daß eine zukünftige Besteuerung der stillen Reserven möglich bleibt. Das Einkommen- und das Körperschaftsteuergesetz wollen nach ihrer Zielsetzung den gesamten Gewinn eines Steuerpflichtigen erfassen und dies einschließlich der stillen Reserven. Irgendwann im Laufe der Existenz --und sei es erst bei der Liquidation-- des Unternehmens muß daher eine Besteuerung der stillen Reserven stattfinden können.

Das gleiche steuerliche Problem der künftigen Erfassung von stillen Reserven entsteht bei dem Wechsel der Rechtsform eines Unternehmens. Hat z.B. eine GmbH im Laufe ihrer Existenz in Übereinstimmung mit den körperschaftsteuerlichen Regelungen erhebliche stille Reserven gebildet und wird diese GmbH in eine Personengesellschaft umgewandelt, so unterliegen künftige Gewinne und auch die Auflösung der stillen Reserven nicht mehr der Körperschaftsteuer. Da das gesamte Betriebsvermögen der GmbH mit der Umwandlung dem Körperschaftsteuerzugriff entzogen wird, wäre es somit möglich, die bestehenden stillen Reserven aus der Doppelbesteuerung durch Körperschaftsteuer und Einkommensteuer herauszulösen.

Um eine derartige Steuerersparnis durch Änderung der Rechtsform auszuschließen, gliedert das allgemeine Ertragsteuerrecht den Unternehmensformwechsel in zwei rechtliche Abschnitte. Trotz des Fortbestehens der betrieblichen Einheit wird eine Veräußerung des Vermögens der Kapitalgesellschaft und eine Neugründung der das Vermögen übernehmenden Personengesellschaft unterstellt. Dabei müssen wie bei jeder Veräußerung die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft noch bei ihr aufgelöst werden und unterliegen

der Besteuerung; somit werden die stillen Reserven bei der Unternehmensumformung mit Körperschaftsteuer belastet. Mit dieser Einordnung des Unternehmensformwechsels unter die steuerlichen Veräußerungsgeschäfte sichert das Ertragsteuerrecht die konsequente Durchführung der Doppelbesteuerung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer. Nach den angeführten Grundsätzen muß die im Zuge der Unternehmensumformung als Rechtsperson erlöschende Kapitalgesellschaft im Umwandlungszeitpunkt ihre stillen Reserven gewinnerhöhend auflösen und einer Abschlußbesteuerung durch die Körperschaftsteuer unterwerfen.

Hierbei wird regelmäßig eine nicht unerhebliche Steuerbelastung eintreten, zu der noch eine zweite Besteuerung treten kann, falls in den untergehenden Anteilsrechten an der Kapitalgesellschaft ebenfalls stille Reserven enthalten waren. Diese Steuerlasten vermögen einen betrieblich geforderten Rechtsformwechsel zu verhindern. Der Anwendungsbereich der gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Unternehmensneuordnung wird somit durch das Steuerrecht entscheidend eingeschränkt. Es ist verständlich, daß diese steuerliche Regelung seit langem auf heftige Kritik und Ablehnung stieß. Ansatzpunkt der Kritik war die Überlegung, daß das Steuerrecht, dessen Kern in der Anpassung und Anknüpfung an wirtschaftliche Vorgänge liegt, eine unwirtschaftliche Erstarrung in der einmal gewählten Unternehmensrechtsform erzwingt.

Das erste Ziel der Steuer --die optimale Einkommenserzielung des Trägers der Steuerhoheit-- wird nicht erreicht, wenn aufgrund des Steuergesetzes die wirtschaftlichen Entfaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen behindert werden. So führte einer der schärfsten Kritiker der steuerlichen Regelung der Unternehmensumformung im Jahre 1957 aus[1]:

1) Thiel, Die schwindende Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerrecht, Der Betrieb, 1957 S. 28, 31

"Das derzeitige Umwandlungssteuerrecht ist fiskalisch verfehlt, weil eine steuerliche Rechtsgestaltung, die keine steuerlichen Erträge liefert und nur die einmal gewählte Rechtsform für alle Zeiten erstarren läßt, keine Existenzberechtigung besitzt."

In zeitlichen Abständen hat daher der Gesetzgeber immer wieder steuerliche Sonderregelungen getroffen, die eine Änderung der Rechtsform des Unternehmens durch steuerliche Erleichterungen zuließen.

Zunächst erging im Jahre 1934 das Gesetz über steuerliche Erleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung der Kapitalgesellschaften (Gesetz vom 5.7.1934, RGBl. S. 569, 572), das wesentlich von der ideologisch motivierten Abneigung gegenüber den "anonymen" Kapitalgesellschaften getragen war und das den Übergang der Unternehmen auf Personengesellschaften fördern wollte.

In der Nachkriegszeit enthielt das DM-Bilanz-Ergänzungsgesetz vom 28.12.1950 (BGBl. I S. 811) Steuervergünstigungen für Umwandlungen, die sich im Rahmen der Währungsumstellung vollzogen (§§ 8-11 DMBEG).

In den Jahren 1957 - 1959 galt das Umwandlungsteuergesetz vom 11.10.1957 (BGBl. I S. 1713). Nach Auslaufen dieser befristeten Regelung[1)] fand wieder das allgemeine Umwandlungsteuerrecht mit seinen untragbaren Belastungen Anwendung. Nur für den von Strukturkrisen betroffenen Wirtschaftsbereich des Bergbaus ließ der Gesetzgeber mit Gesetz vom 29.7.1963 (BGBl. I S. 549 - Gesetz zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlebergbau) befristete steuerliche Umwandlungserleichterungen zu. Weitere befristete Vergünstigungen galten nach den §§ 11 - 15 des Steinkohlebergbaugesetzes vom 15.5.1968 (BGBl. I. S. 365). Um den be-

1) Im Saarland galt dieses Gesetz bis zum Jahre 1961, (BGBl. 1957 I S. 339, 357)

rechtigten Bedürfnissen und Forderungen der Wirtschaft Rechnung zu tragen, wurde schließlich mit dem Gesetz vom 14.8.1969 (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform, BGBl. I S. 1163) eine Dauerregelung für die steuerliche Behandlung der Unternehmensformänderung geschaffen. Dieses Gesetz enthält weitgehende Steuererleichterungen für die Änderung der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Nach seinen Vorschriften sind Umwandlungsvorgänge, die bis zum 31.12.1972 beschlossen werden, von jeder Ertragsteuerbelastung freigestellt; nach diesem Zeitpunkt tritt als Dauerregelung eine ermäßigte Besteuerung ein. Im Gegensatz zu dem allgemeinen Umwandlungsteuerrecht müssen nach dem Umwandlungsteuergesetz 1969 die stillen Reserven des Betriebsvermögens im Zuge der Umwandlung nicht aufgelöst und versteuert werden. Damit stellt das Umwandlungsteuergesetz 1969 eine Durchbrechung bzw. Milderung der im deutschen Steuersystem geltenden Zweifachbelastung durch Einkommen- und Körperschaftsteuer dar. Es eröffnet die Möglichkeit ohne Behinderung durch einschneidende Steuerlasten, die Unternehmensform zu wählen, die den betrieblichen Bedürfnissen des Unternehmens entspricht.

III. Der Mißbrauch der Vergünstigungen des Umwandlungsteuergesetzes

Ziel des Umwandlungsteuergesetzes 1969 ist es, den Unternehmen die Möglichkeit zu einer rechtlichen Neuordnung zu gewähren, soweit sie aus betrieblichen Gründen gefordert ist. Um den notwendigen Rechtsformwechsel nicht an liquiditätsentziehenden hohen Steuerbelastungen scheitern zu lassen, wurden daher die stillen Reserven zum Umwandlungszeitpunkt von einer Besteuerung freigestellt. Diese Steuervergünstigung bringt die Gefahr einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme mit sich. Es sind Situationen denkbar, in denen eine Unternehmensumformung nur deshalb durchgeführt wird, um die stillen Reserven steuergünstig zu realisieren. So

könnte z.B. der Versuch unternommen werden, eine GmbH mit hohen Reserven steuerneutral in eine Personengesellschaft umzuwandeln und sodann die stillen Reserven, die zuvor der Doppelbelastung unterlegen hätten, mit einfacher Einkommensteuerlast zu realisieren und an die Gesellschafter als Gewinn auszuschütten. Nachdem dies geschehen wäre, könnte die Personengesellschaft wiederum steuerneutral in eine Kapitalgesellschaft zurückgewandelt werden. Damit wäre der alte Zustand wiederhergestellt, jedoch hätte man die stillen Reserven steuergünstig ausgeschüttet, wobei es nur eine rechnerische Frage wäre, ob sich dieser Umweg angesichts der entstehenden Umwandlungskosten lohnt.

In gleicher Weise wäre es möglich, bei einer geplanten Veräußerung oder Aufgabe des in einer Kapitalgesellschaft geführten Unternehmens der steuerlichen Doppelbelastung der stillen Reserven durch eine vorhergehende Umwandlung zu entgehen. In allen Fällen wird die Unternehmensneuordnung als Ziel des Umwandlungsteuergesetzes 1969 nicht erreicht, da das Gesetz allein zur Steuerersparnis verwendet wird.

Der Gesetzgeber hat diese Problematik einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen des Umwandlungsteuergesetzes durchaus gesehen. Er hat daher in § 24 UmwStG typisierte Mißbrauchstatbestände aufgestellt, bei deren Vorliegen alle wesentlichen Erleichterungen rückwirkend entfallen.

Die Vorschrift lautet:

§ 24 Wegfall der Steuererleichterungen

(1) Die Anwendbarkeit der §§ 4 bis 16 sowie der §§ 25 und 29 entfällt rückwirkend, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem Umwandlungsstichtag oder dem Verschmelzungsstichtag in eine Kapitalgesellschaft einbringt.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem Umwandlungsstichtag oder dem Verschmelzungsstichtag ohne triftigen Grund veräußert oder aufgibt.

(3) In den Fällen der Absätze 1 und 2 sind bereits erteilte Steuerbescheide, Steuermeßbescheide, Freistellungsbescheide oder Feststellungsbescheide zu ändern, soweit sie auf der Anwendung der in Absatz 1 genannten Vorschriften beruhen.

Der Gesetzgeber will in den Fällen der Wiederherstellung der bisherigen Organisationsform durch Einbringung in eine Kapitalgesellschaft sowie bei Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Betriebs ohne triftigen Grund die Regelung des allgemeinen Umwandlungsteuerrechts rückwirkend zur Anwendung bringen. Da diese Regelung die Doppelbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer aufrechterhält, soll somit die Möglichkeit zum Mißbrauch des Umwandlungsteuergesetzes ausgeschlossen werden.

Die Mißbrauchstatbestände des § 24 UmwStG --ihre Bedeutung, ihr Inhalt und ihre Abgrenzung zu den nicht mißbräuchlichen Gestaltungen-- sind Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

Da die Rechtsfolge des § 24 UmwStG in dem Ausschluß der Vorschriften des Umwandlungsteuergesetzes besteht, wird die Tragweite dieser Regelung nur dann verständlich, wenn die steuerliche Umwandlungsregelung ohne Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes mit den Steuervorteilen des Umwandlungsteuergesetzes verglichen wird.

Im folgenden wird daher nach einer Einführung in den gesellschaftsrechtlichen Anwendungsbereich des § 24 UmwStG (Erster Abschnitt) die allgemeine steuerliche Rechtslage der Unternehmensumformung (Zweiter Abschnitt) der Rechtslage bei Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes (Dritter Abschnitt) gegenübergestellt. Sodann werden die Einzeltatbestände des § 24 UmwStG untersucht und erläutert (Vierter Abschnitt). Zur Verdeutlichung der hierbei auftretenden Probleme wird regelmäßig den einzelnen Kapiteln ein vereinfachter Fall vorangestellt.

Erster Abschnitt

Gesellschaftsrechtliche Gestaltung des Unternehmensformwechsels

I. Ursachen des Unternehmensformwechsels

Die Rechtsordnung bietet eine Vielzahl von gesellschaftsrechtlichen Organisationsformen zur Erreichung wirtschaftlicher Ziele. Nach ihrer unterschiedlichen Gestaltung sind diese Gesellschaften jeweils für bestimmte Ziele besonders geeignet. Auch ermöglicht die weitgehende Abdingbarkeit der Vorschriften des Gesellschaftsrechts und des Bürgerlichen Rechts sowie die erlaubte Vermischung gesellschaftlicher Grundtypen eine exakte Anpassung der Rechtsform der Gesellschaft an die Zielsetzungen der Gesellschafter.

Kann somit zum Zeitpunkt der Gründung eines Unternehmens eine zweckentsprechende Auswahl unter den rechtlichen Organisationsformen getroffen werden, so ist eine spätere Anpassung der Rechtsform an veränderte betriebliche oder außerbetriebliche Gegebenheiten mit erheblichen Problemen verbunden. Durch Satzungs- oder Gesellschaftsvertragsänderungen kann meist nur unzulängliche Abhilfe geschaffen werden. Entscheidende Veränderungen der Entwicklungs- oder Existenzbedingungen, denen die bestehende Rechtsform nicht mehr Rechnung zu tragen vermag, können es als angebracht erscheinen lassen, einen Wechsel der Rechtsform des Unternehmens durchzuführen.

Als Anlaß zum Rechtsformwechsel kommt z.B. die gesetzliche Verschiebung der Steuerlastrelation zwischen einzelnen Gesellschaftsformen in Betracht. Deutlich zeigt dies die Steuergesetzgebung nach dem Zweiten Weltkrieg, die eine außerordentlich hohe Einkom-

mensteuerbelastung (bis zu 90 %) brachte. Die daraus folgende erhöhte Besteuerung der Einkünfte aus Personengesellschaften löste einen Sog zur Kapitalgesellschaft und zur Betriebsaufspaltung aus.

Auch Finanzierungsanforderungen sind häufig wesentlich für einen Rechtsformwechsel. So kann der Kapitalbedarf eines expandierenden Unternehmens den Zugang zum Kapitalmarkt erzwingen, für den die Aktiengesellschaft als Publikumsunternehmen die geeignete Rechtsform darstellt. Finanzierungserfordernisse können aber auch zum Übergang von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft führen, wenn einzelne Kapitalgeber als tätige Gesellschafter in das Unternehmen eintreten wollen, ohne den rechtlichen Beschränkungen eines Vorstands (AG) oder Geschäftsführers (GmbH) unterworfen zu sein.

Hinsichtlich der Beschaffung von Fremdkapital ist die Kreditwürdigkeit der Kapitalgesellschaft wegen ihrer wirtschaftlichen Haftungsbeschränkung grundsätzlich geringer. Hier kann bei kleineren und mittleren Kapitalgesellschaften die Umwandlung in eine Personengesellschaft mit persönlich und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern ein Vorteil bei der Kreditbeschaffung sein[1)].

Nicht selten werden auch ein Gesellschafterwechsel oder das Streben nach Bestandssicherung bei Familienunternehmen den Anlaß zu einer Rechtsformänderung des Unternehmens geben.

Häufig dient der Rechtsformwechsel der Reorganisation und Straffung von Konzerngliederungen, wobei einzelne Unternehmen des Konzerns ihre Selbständigkeit verlieren und auf größere Einheiten zurückgeführt werden.

1) Es gilt jedoch zu beachten, daß die Wirtschaftspraxis diesen Haftungsunterschied zwischen der Kapitalgesellschaft --insbesondere der GmbH-- und der Personengesellschaft weitgehend ausgeglichen hat, da an derartige Kapitalgesellschaften meist nur bei persönlicher Haftungsübernahme (Bürgschaft, § 765 BGB) oder dinglicher Sicherung Kredit gewährt wird.

Schon diese stichwortartige Nennung bedeutsamer Ursachen des Rechtsformwechsels zeigt, daß bei Unternehmensumformungen eine außerordentlich vielfältige Motivationslage bestehen kann. Im besonderen Maße sind bei diesen Vorgängen jedoch steuerliche Gesichtspunkte zu beachten, da die Tatsache, daß das Unternehmen in bestimmter Rechtsform betrieben wurde, bereits steuerliche Auswirkungen hatte und die Überleitung auf die neue Besteuerungssituation mit erheblichen Belastungen verbunden sein kann.

II. Rechtliche Gestaltung der Unternehmensumformung

Soll die Rechtsform eines Unternehmens geändert werden, so sieht das Gesellschaftsrecht für diesen Vorgang bestimmte Regelungen vor. Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß der Rechtsformwechsel durch Übertragung des Vermögens auf einen anderen Rechtsträger, der in der gewünschten Rechtsform organisiert ist, zu erfolgen hat. Das Gesellschaftsrecht kleidet den Unternehmensformwechsel somit in ein Verkehrsgeschäft ein, bei welchem das Unternehmen sein Vermögen im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf eine Gesellschaft anderer Rechtsform überträgt und danach liquidiert wird[1)].

1) Eine Ausnahme bilden allein die "formwechselnden Umwandlungen". Bei diesen Unternehmensumformungen bleibt die rechtliche Identität des Unternehmensträgers bestehen und es wechselt allein die Organisationsform. Einen Rechtsformwechsel ohne Wechsel der Rechtsträgerschaft erkennt das Recht nur bei dem Übergang von einer Personengesellschaft zu einer anderen Personengesellschaft oder in Einzelfällen von einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft an. In den Fällen der formwechselnden Umwandlung bedarf es keiner Übertragung des Vermögens --weder im Wege der Einzelrechtsnachfolge noch der Gesamtrechtsnachfolge--, da der Rechtsträger bestehen bleibt und sich allein seine rechtliche Struktur (Form) ändert.
Die Normen über die Zulässigkeit formwechselnder Umwandlungen von Körperschaften sind nicht zusammengefaßt und finden sich in mehreren Spezialgesetzen. Von besonderer Bedeutung sind die formwechselnden Umwandlungen aufgrund des Aktiengesetzes (§§ 362 ff), nach welchem z.B. eine AG in eine KGaA oder GmbH umgewandelt werden kann. Bei Personengesellschaften ist die

Dieser Weg ist umständlich, zeitraubend und kostspielig. So müssen die Aktiven und Passiven des Unternehmens einzeln übertragen werden. Bei Grundstücken ist Auflassung und Eintragung im Grundbuch erforderlich. Die Übernahme der Schulden befreit die übertragende Gesellschaft nur bei Zustimmung der Gläubiger. Schon die Aufzählung der zu übertragenden Wirtschaftsgüter würde bei größeren Unternehmen ein fast unlösbares Problem darstellen.

Das Gesellschaftsrecht kennt daher vereinfachte Formen der Vermögensübertragung im Wege der Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz und der Verschmelzung nach dem Aktiengesetz, an die auch das Umwandlungsteuergesetz anknüpft.

1. Übertragende Umwandlung

Die übertragende Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz unterscheidet sich von der formwechselnden Umwandlung durch das Erfordernis der Vermögensübertragung. Auch bei der nach dem Umwandlungsgesetz erleichterten Gestaltung des Rechtsformwechsels muß das Unternehmen demnach sein Vermögen auf den neuen Rechtsträger übertragen. Dies geschieht jedoch im Wege der G e s a m t -

---

formwechselnde Umwandlung in eine andere Personengesellschaft ohne besondere gesetzliche Zulassung aufgrund des Gesamthandsprinzips und der Vertragsautonomie anerkannt.
Ertragsteuerliche Folgen knüpfen sich an die formwechselnde Umwandlung nicht. Auch das Umwandlungsteuergesetz findet auf diese Vorgänge keine Anwendung, die daher im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt werden sollen.

r e c h t s n a c h f o l g e . Gesamtrechtsnachfolge bedeutet den Übergang aller Rechtszuständigkeiten ohne Einzelübertragung[1].

Die Bedeutung des Umwandlungsgesetzes liegt somit nicht darin, den Rechtsformwechsel zuzulassen --denn alle zivilrechtlichen Folgen einer Umwandlung lassen sich auch auf dem umständlichen Weg der Einzelübertragung und Liquidation erreichen[2]--, sondern diesen Rechtsformwechsel in erleichterter Weise zu gestatten. Eine übertragende Umwandlung ist insbesondere dann erforderlich, wenn der Formwechsel zwischen den Grundtypen des Gesellschaftsrechts, der juristischen Person und der Personengesellschaft stattfinden soll, also z.B. beabsichtigt ist, eine GmbH in eine OHG umzuwandeln. Je nachdem, ob der übernehmende Rechtsträger zum Umwandlungszeitpunkt bereits existierte oder gleichzeitig mit der Umwandlung geschaffen wird, liegt eine v e r s c h m e l z e n d e oder eine e r r i c h t e n d e Umwandlung vor, die somit Untergruppen der übertragenden Umwandlung darstellen. Sie sollen im folgenden kurz erläutert werden.

2. Grundfall der Umwandlung nach dem Ersten Abschnitt des Umwandlungsgesetzes

In den §§ 3-14, 16-19 UmwG behandelt das Gesetz als Modellfall die Umwandlung einer Aktiengesellschaft auf eine Offene Handelsgesellschaft. Diese Regelung ist Vorbild für alle anderen Umwandlungsvorgänge und hierbei jeweils entsprechend anzuwenden.

a) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine bestehende OHG als alleinige Gesellschafterin

1) Vgl. Enneccerus-Nipperdey, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, § 142, S. 877: "Erwerb eines Vermögens als eines Ganzen"
2) Dies gilt jedoch nicht für die entscheidenden steuerlichen Erleichterungen, die ausdrücklich an eine Umwandlung nach dem 1. Abschnitt des UmwG anknüpfen.

Nach § 3 UmwG kann die Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft die Übertragung ihres gesamten Vermögens auf eine bestehende OHG beschließen, wenn sich alle Aktien in der Hand der OHG befinden.[1)]

Dieser Umwandlungsbeschluß ist Beschluß eines Organs der AG (Hauptversammlung) und somit körperschaftlicher Rechtsakt[2)], d.h. er ist zum Entscheidungsprozeß der Aktiengesellschaft, nicht der Anteilseignerin OHG zu rechnen.

Für die OHG selbst ist die vorbereitende Willensentscheidung zur Abstimmung in der Hauptversammlung der AG keine gewöhnliche Geschäftsführungshandlung, § 119 Abs. 1 HGB, sondern ein außergewöhnliches Geschäft, das der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf, § 119 Abs. 2 HGB[3)]. Das Stimmrecht in der Hauptversammlung der AG übt die OHG durch ihre vertretungsberechtigten Gesellschafter aus, § 125 Abs. 1 HGB.

Der Umwandlungsbeschluß führt noch nicht unmittelbar zu einer rechtlichen Umgestaltung des Unternehmens. Diese erfolgt erst mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister, § 5 UmwG, der die Anmeldung des Beschlusses zur Eintragung durch den Vorstand der AG vorangeht, § 4 UmwG. Der Anmeldung ist die der Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz beizufügen.

1) An der OHG darf keine Kapitalgesellschaft beteiligt sein, § 1 Abs. 2 UmwG
2) Böttcher-Meilicke, Umwandlung und Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, § 3 UmwG Anm. 18: "Körperschaftsrechtlicher Akt und einseitige rechtsgeschäftsähnliche Anordnung, die den Vermögensübergang zur Folge hat."
3) Dagegen kann es nicht als Grundlagengeschäft angesehen werden, da mit der Umwandlung der AG und der Übernahme ihres Vermögens nicht der Gesellschaftsvertrag der OHG berührt wird.

Diese Umwandlungsbilanz ist eine Vermögensbilanz, da sie den Gläubigern und im Falle der Mehrheitsumwandlung den ausscheidenden Gesellschaftern einen Einblick in die gegenwärtige Vermögenslage der umzuwandelnden Gesellschaft gewähren soll.[1] Der Stichtag der Bilanz soll daher nicht mehr als 6 Monate vor der Anmeldung liegen, § 4 Abs. 2 UmwG[2].

Mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister geht das Vermögen der Aktiengesellschaft einschließlich der Schulden im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die OHG über, womit die AG ohne besondere Eintragung und Liquidation aufgelöst ist.

Das Vermögen der AG wird nach dem Stande übertragen, den es zum Zeitpunkt der Eintragung hatte, unabhängig davon, ob alle Vermögensgegenstände in der Umwandlungsbilanz erfaßt oder mit den zutreffenden Werten zum Eintragungszeitpunkt in der Bilanz enthalten sind[3].

Um die Gläubiger der aufgelösten AG zu schützen, können diese innerhalb einer Frist von 6 Monaten nach der Bekanntmachung der Umwandlungseintragung von der OHG Sicherheitsleistung verlangen, § 7 UmwG. Aus dem gleichen Grunde sind die geschäftsführenden Gesellschafter der OHG verpflichtet, in diesem Zeitraum das übernommene Vermögen der AG vom Vermögen der OHG getrennt zu verwalten, § 8 UmwG. Im Verhältnis der Gläubiger der AG zur OHG und deren Gläubigern bzw. den Privatgläubigern der

---

1) So grundsätzlich die h.M. : Böttcher-Meilicke, a.a.O., § 4 UmwG Anm. 30; Widmann-Mayer, Umwandlungsrecht, Anm. 148; Brönner, Umwandlungsteuergesetz, § 4 Anm. 8; Böttcher-Beinert-Hennerkes, Wechsel der Unternehmensform, S. 69; generell wird jedoch auch eine Aufstellung der Umwandlungsbilanz nach den für die Ertragsbilanzen geltenden Vorschriften zugelassen, vgl. Loos, Umwandlungs-Steuergesetz 1969, Anm. 157

2) Für die Erlangung der Steuervergünstigungen wird diese Soll-Vorschrift zur zwingenden Norm, § 2 UmwStG.

3) Böttcher-Meilicke, a.a.O., § 5 UmwG Anm. 12; Widmann-Mayer, a.a.O., Anm. 165

Gesellschafter gilt das übernommene Vermögen noch als das Vermögen der Aktiengesellschaft, es stehen also die Vermögensgegenstände vorrangig der Befriedigung der Gläubiger der AG zur Verfügung.

Mit der Vereinigung der Vermögensmassen nach Ablauf der Sperrfrist des § 8 Abs. 2 UmwG ist der Umwandlungsvorgang beendet, die Aktiengesellschaft hat ihr Vermögen auf die OHG übertragen und ist erloschen. Das Unternehmen, das bisher in der Rechtsform einer AG betrieben wurde, existiert in der Rechtsform der OHG fort.

b) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine bestehende OHG als Mehrheitsgesellschafterin

Das Umwandlungsgesetz gestattet die Umwandlung einer Aktiengesellschaft auf eine OHG auch dann, wenn sich nicht alle, aber mehr als 90 % des Grundkapitals in der Hand der OHG befinden, §§ 9 - 14 UmwG. Hierbei gelten die Vorschriften über die Umwandlung auf eine OHG als Alleingesellschafterin entsprechend. Der Umwandlungsbeschluß bedarf nicht der Zustimmung der Minderheitsgesellschafter der AG. Diese Gesellschafter können somit im Wege der Umwandlung aus ihrer Beteiligung am Unternehmen verdrängt werden. Ihnen steht allein ein Anspruch auf eine angemessene Abfindung in bar zu, § 12 UmwG, für deren Festsetzung im Streitfalle ein besonderes gerichtliches Verfahren geschaffen wurde, §§ 30 - 39 UmwG. Die Barabfindung muß die Vermögenslage und die Ertragsaussichten der AG im Zeitpunkt der Beschlußfassung berücksichtigen und soll dem Ausscheidenden einen vollen Ausgleich in Geld für seine untergehende Beteiligung sichern. Dabei kann der Börsenkurs der Aktien der umzuwandelnden AG, da er von spekulativen Erwägungen abhängen kann, nicht ausschlaggebend sein[1].

1) BGH NJW 62, S. 1167; BGH NJW 67, S. 1464

Mit der Eintragung der Umwandlung überträgt somit die AG ihr gesamtes Vermögen auf die OHG, die Minderheitsgesellschafter scheiden aus und erhalten einen Abfindungsanspruch gegen die OHG.

c) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine gleichzeitig errichtete OHG, an der alle Aktionäre beteiligt sind

Eine Umwandlung muß nicht auf eine bereits bestehende Gesellschaft durchgeführt werden. Möglich ist auch, daß eine Gesellschaft in der neuen gewünschten Rechtsform gleichzeitig mit der Übertragung des Vermögens gegründet wird (errichtende Umwandlung).
Findet keine verschmelzende, sondern eine errichtende Umwandlung statt, so müssen die Aktionäre in der AG-Hauptversammlung die Gründung einer OHG, an der alle Anteilseigner beteiligt sind, und zugleich die Übertragung des Vermögens der AG auf diese OHG beschließen, § 16 UmwG.

Der Umwandlungsbeschluß hat somit rechtlichen Doppelcharakter. Zum einen ist er körperschaftsrechtlicher Rechtsakt, der die Auflösung der AG und die Übertragung des Vermögens enthält, zum anderen ist in ihm der Abschluß eines Gesellschaftsvertrags der Aktionäre zur Gründung einer OHG zu sehen[1)], die mit der Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister entsteht, § 18 Abs. 2 UmwG.

Im übrigen gelten die Vorschriften der §§ 3 - 8 UmwG. Es wird somit fingiert, daß zunächst die neue Gesellschaft gegründet wurde und sodann das Vermögen der umzuwandelnden AG auf sie übertragen wird.

1) Böttcher-Meilicke, a.a.O., § 16 UmwG Anm. 23

d) Umwandlung einer AG durch Übertragung ihres Vermögens auf eine gleichzeitig errichtete OHG, an der nur zustimmende Aktionäre beteiligt sind

Auch die errichtende Umwandlung auf eine OHG ist durch Mehrheitsbeschluß der Hauptversammlung einer AG möglich. Erforderlich ist die Zustimmung von 90 % des gesamten Grundkapitals und eine Mehrheit von 75 % des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals, so daß bei einer Präsenz von unter 90 % des Kapitals die nicht erschienenen Aktionäre ihre notariell beurkundete Zustimmung geben müssen bis eine Mehrheit von 90 % des Grundkapitals erreicht ist, § 19 Abs. 2 UmwG. Nicht notwendig ist es, daß die Aktionäre, die neun Zehntel des Grundkapitals halten, an der errichteten OHG beteiligt sind, denn die Mehrheiten für die Beschlußfassung sind nicht entscheidend für die Beteiligung an der OHG, die hiervon abweichen kann.
Die Vorschriften der §§ 3-8, 10, 14,17,18 UmwG finden auch hier entsprechende Anwendung, so daß ausscheidende Minderheitsaktionäre eine Abfindung erhalten.

e) Weitere Umwandlungsfälle

Alle anderen Umwandlungen verlaufen entsprechend dem Modellfall der Umwandlung einer AG auf eine OHG, Stets bedarf es der Beschlußfassung des maßgebenden Gremiums der Kapitalgesellschaft und der Übertragung des Vermögens auf die Übernehmerin. Die Wirksamkeit der Umwandlung tritt mit der Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister ein. In allen Fällen muß die Vermögenstrennung für sechs Monate durchgeführt werden. Bei der Mehrheitsumwandlung auf einen Gesellschafter, § 15 UmwG, der eine AG oder KGaA ist oder von einer AG oder KGaA beherrscht wird, muß den ausscheidenden Minderheitsgesellschaftern das Recht gewährt werden, statt der Barabfindung Aktien der Übernehmerin oder des herrschenden Unternehmens verlangen zu können.

Damit wird den Minderheitsgesellschaftern ein weitgehender Schutz ihrer Sachwertanlage geboten, da sie über die Umwandlung hinaus aufgrund ihres Aktienbesitzes am übergegangenen Vermögen beteiligt bleiben.

Folgende Umwandlungen sind nach dem 1. Abschnitt des Umwandlungsgesetzes möglich:

aa) Verschmelzende Umwandlung

einer AG	auf eine bestehende OHG (§§ 3,9), KG (§ 20), oder einen sonstigen Allein- oder Mehrheitsgesellschafter (§ 15, Einzelperson, AG, KGaA, GmbH, Gewerkschaft mit Rechtspersönlichkeit)
einer KGaA	auf eine bestehende OHG (§§ 3,9,23) KG (§ 20) oder einen sonstigen Allein- oder Mehrheitsgesellschafter (§ 15)
einer GmbH	auf eine bestehende OHG (§§ 3,9,24), KG (§20) oder einen sonstigen Allein- oder Mehrheitsgesellschafter (§ 15)
einer bergrechtlichen Gewerkschaft mit Rechtspersönlichkeit	auf eine bestehende OHG (§§ 3,9,25), KG (§§ 25, 20) oder einen sonstigen Allein- oder Mehrheitsgesellschafter (§ 15)
einer bergrechtlichen Gewerkschaft ohne Rechtspersönlichkeit	auf eine bestehende OHG (§§ 3,9,25), KG (§§ 25,20,9) oder einen sonstigen Hauptgesellschafter (§ 15)[1].

1) Die Umwandlung auf einen Alleingesellschafter kann bei der Gewerkschaft ohne Rechtspersönlichkeit nicht stattfinden, da diese Gesellschaftsform bei der Vereinigung aller Kuxe in einer Hand erlischt, vgl. Widmann-Mayer, a.a.O., Anm. 589

bb) Errichtende Umwandlung

einer AG	auf eine OHG (§ 16), KG (§§ 16,20), BGB-Gesellschaft (§ 21)
einer KGaA	auf eine OHG (§§ 24,16), KG (§§ 16,20), BGB-Gesellschaft (§§ 21,23)
einer GmbH	auf eine OHG (§§ 24,16), KG (§§ 16,20), BGB-Gesellschaft (§§ 24,21)
einer Gewerkschaft mit Rechtspersönlichkeit	auf eine OHG, (§§ 25,16), KG (§§ 25,20,16), BGB-Gesellschaft (§§ 25,21)
einer Gewerkschaft ohne Rechtspersönlichkeit	auf eine OHG (§§ 25,16), KG (§§ 25,20,16), BGB-Gesellschaft (§§ 25,21)

Mit der Zulassung der Gesamtrechtsnachfolge in den angeführten Fällen erkennt der Gesetzgeber in beschränktem Umfange die wirtschaftliche Einheit eines Unternehmens auch bei dem Wechsel seiner Rechtsform an. Der Vorgang der Rechtsübertragung zwischen dem Unternehmen in alter und in neuer Rechtsform, der mangels eines Verkehrsgeschäfts nicht dem wirtschaftlichen Vorgang entspricht, wird wesentlich vereinfacht.

3. Die aktienrechtliche Verschmelzung

Die Verschmelzung --im 4. Buch des Aktiengesetzes, §§ 339 ff. geregelt-- ist eine besondere Form der Vereinigung zweier Kapitalgesellschaften. Die Verschmelzung kann in zwei Formen vor sich gehen:

- Verschmelzung durch Aufnahme, § 339 Abs. 1 Ziff. 1 AktG

- Verschmelzung durch Neubildung, § 339 Abs. 1 Ziff. 2 AktG

Bei der Hauptform, der Verschmelzung durch Aufnahme, überträgt die einzuschmelzende Gesellschaft ihr Vermögen als Ganzes auf die aufnehmende Gesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten (Aktien). Die Gesellschafter der einzuschmelzenden Gesellschaft erhalten somit als Äquivalent für den Untergang ihrer Beteiligung Anteilsrechte an der Übernehmerin. Der Übertragung des Vermögens liegt ein Verschmelzungsvertrag zugrunde, der von den Vorständen der beteiligten Gesellschaften geschlossen wird[1] und dem die Gesellschafterversammlungen beider Unternehmen mit einer Mehrheit von drei Vierteln zustimmen müssen.

Mit der Eintragung des Verschmelzungsvertrages in das Handelsregister der Übernehmerin wird die Verschmelzung bewirkt. Das Vermögen der einzuschmelzenden Gesellschaft (Übertragerin) geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Übernehmerin über; die Übertragerin erlischt ohne Liquidation.

Die Gläubiger der Übertragerin haben innerhalb von sechs Monaten nach Bekanntmachung der Verschmelzung ein Recht auf Sicherheitsleistung.

Meist wird die Übernehmerin zur Durchführung der Verschmelzung ihr Kapital erhöhen[2], jedoch ist dies nicht erforderlich, soweit sie bereits Aktien der Übertragerin[3] oder eigene Aktien besitzt, § 344 AktG.

---

1) Baumbach-Hueck, Aktiengesetz, § 341 Anm. 3
2) Bedingte Kapitalerhöhung, § 192 Abs. 1 Ziff. 2 AktG
3) diese Form der Verschmelzung wird als "umwandelnde Verschmelzung" bezeichnet, da ebenso wie bei der Umwandlung eine Beteiligung an der einzuschmelzenden Gesellschaft besteht.

Im Gegensatz zur Umwandlung ist bei der Verschmelzung die Beteiligung einer Gesellschaft an der anderen nicht erforderlich, jedoch auch nicht ausgeschlossen. Soweit keine oder eine geringe Beteiligung besteht, ist die Verschmelzung als rechtliche Form eines Konzentrationsprozesses anzusehen.

Besteht eine Beteiligung von mehr als 90 % des Kapitals der anderen Gesellschaft, so überschneiden sich die Anwendungsbereiche von Umwandlung und Verschmelzung. Zur Vereinigung der Gesellschaften kann die Übernehmerin sowohl den Weg einer Umwandlung auf den Mehrheitsgesellschafter beschreiten, § 15 UmwG, als auch eine Verschmelzung nach dem Aktiengesetz herbeiführen. Beide Vorgänge führen zum gleichen wirtschaftlichen Ergebnis einer Zusammenfassung zweier rechtlich selbständiger Unternehmen, die mit dem Rechtsformwechsel zu einer Gesellschaft verbunden werden.

Folgende Verschmelzungen sind möglich:

a) Verschmelzung durch Aufnahme

Verschmelzung einer

AG	auf eine AG (§ 339 Abs. 1 Ziff. 1 AktG) oder KGaA (§ 354 Abs. 1 AktG)
KGaA	auf eine AG (§ 354 Abs. 1 AktG) oder KGaA (§ 354 Abs. 1 AktG)
GmbH	auf eine AG (§ 355 Abs. 1 AktG) oder KGaA (§ 356 AktG)

bergrechtlichen Gewerkschaft mit Rechtspersönlichkeit

	auf eine AG (§ 357 Abs. 1 AktG) oder KGaA (§ 358 AktG)

b) Verschmelzung durch Neubildung

Bei dieser Form der Verschmelzung übertragen beide beteiligte Gesellschaften ihr Vermögen auf eine dritte neu gebildete Gesellschaft.

Folgende Verschmelzungen durch Neubildung sind zugelassen:

Verschmelzung	
zweier AG	auf eine AG (§ 339 Abs. 1 Ziff. 2 AktG) oder KGaA (§ 354 Abs. 2 AktG)
zweier KGaA	auf eine AG (§ 354 Abs. 2 AktG) oder KGaA (§ 354 Abs. 2 AktG)
einer AG und einer KGaA	auf eine AG (§ 354 Abs. 2 AktG) oder KGaA (§ 354 Abs. 2 AktG)

4. Steuerliche Aspekte der Unternehmensumformung

An die geschilderten Gestaltungen des Unternehmensformwechsels knüpfen entscheidende steuerliche Normen an. Nach allgemeinem Ertragsteuerrecht fallen zumeist erhebliche Steuerlasten an, die bei einer Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes nicht auftreten. Zum Verständnis der Gesamtregelung des Umwandlungsteuergesetzes und der Mißbrauchsklausel des § 24 UmwStG ist es unerläßlich, die Rechtslage bei Umwandlungen und Verschmelzungen nach dem allgemeinen Ertragsteuerrecht zu erläutern. Zum einen gilt dies, weil nur dann die Besonderheiten des UmwStG in ihren Abweichungen vom allgemeinen Ertragsteuerrecht sichtbar werden, zum anderen ist zu beachten, daß die allgemeinen steuerlichen Regelungen der Unternehmensumformung durch das UmwStG keineswegs außer Kraft gesetzt wurden. Beide Regelungen --die des UmwStG und die des allgemeinen Ertragsteuerrechts-- bestehen nebeneinander und könne je nach Lage des Einzelfalls angewendet werden. Die Sanktion des § 24 UmwStG besteht gerade darin,

die entscheidenden Vergünstigungen des UmwStG mit Wirkung für die Vergangenheit für nicht anwendbar zu erklären, so daß rückwirkend die allgemeinen Ertragsteuervorschriften eingreifen.

Im zweiten Abschnitt der Arbeit sollen daher die Grundzüge des Ertragsteuerrechts der nicht nach dem UmwStG begünstigten Umwandlung und Verschmelzung dargestellt werden. Dies erfordert ein Eingehen auf die steuerliche Rechtsnatur der Unternehmensumformung und den hierfür bedeutsamen Begriff der Gewinnrealisierung.

Da sich jeweils verschiedene Rechtsprobleme ergeben, sind die beiden großen Gruppen der Unternehmensumformung --die Verschmelzung und die Umwandlung-- grundsätzlich getrennt zu erörtern. Zusätzlich muß jedoch eine weitere Unterteilung vorgenommen werden, da ein bestimmter Bereich der Umwandlung mit einem Teilbereich der Verschmelzung korrespondiert, so daß sich insgesamt drei Gruppen der Unternehmensumformung ergeben, die in der Reihenfolge

- aktienrechtliche Verschmelzung ohne Anteilsbesitz der übernehmenden Gesellschaft an der übertragenden Gesellschaft,
- Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz auf Allein- oder Mehrheitsgesellschafter, die (einkommensteuerpflichtige) natürliche Personen sind und
- aktienrechtliche Verschmelzung mit Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft und Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Allein- oder Mehrheitsgesellschafter

behandelt werden.

Zweiter Abschnitt

Steuerrecht der nicht begünstigten Umwandlung und Verschmelzung

I. Ertragsteuerliche Grundsätze der Gewinnermittlung

1. Die Rechtsformänderung als Gewinnermittlungsvorgang

In der Einleitung wurde darauf hingewiesen, daß das Kernproblem des ertragsteuerlichen Umwandlungsrechts in der Erfassung der stillen Reserven eines Unternehmens zu sehen ist. Die Frage, ob die stillen Reserven im Rahmen der Rechtsformänderung aufzulösen und zu versteuern sind, betrifft einen Vorgang der Gewinnermittlung des umzuwandelnden oder zu verschmelzenden Unternehmens und des aufnehmenden Unternehmens. Die Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung der beteiligten Unternehmen befinden sich im Körperschaft- und Einkommensteuergesetz.

2. Gewinnermittlung nach dem Körperschaftsteuergesetz

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nach dem 1. Abschnitt des Umwandlungsgesetzes können nur Körperschaften umgewandelt werden. Es handelt sich hierbei um Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bergrechtliche Gewerkschaften. Auch Verschmelzungen nach dem Aktiengesetz können nur von diesen Gesellschaften durchgeführt werden.

Hinsichtlich der Ertragsbesteuerung unterliegen die angeführten Gesellschaften gemäß § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG der Körperschaftsteuer. Gegenstand dieser Besteuerung nach dem KStG ist das Einkommen der Körperschaften, das nach den Vorschriften des Einkom-

mensteuergesetzes unter Berücksichtigung körperschaftsteuerlicher Abweichungen zu ermitteln ist.

Der Begriff des Einkommens wird im EStG formal definiert als der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG angeführten Einkunftsarten[1]. Es handelt sich dabei um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG.

Die umwandlungs- und verschmelzungsfähigen Gesellschaften können allein Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, da sie als Handelsgesellschaften kraft Rechtsform[2] zu kaufmännischer Buchführung verpflichtet sind und § 16 KStDV[3] an diese Pflicht die Rechtsfolge knüpft, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln[4].

b) Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden nach § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG als Gewinn bezeichnet. Eine allgemeine Erläuterung des Gewinns, die auch im Körperschaftsteuerrecht Gültigkeit hat, gibt § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen). Die steuerliche Gewinnermitt-

1) nach Verlustausgleich und Sonderausgabenabzug
2) Vgl. §§ 3, 278 Abs. 3 AktG, 13 Abs. 3 GmbHG
3) § 16 KStDV: Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zur Führung von Büchern verpflichtet sind, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.
4) Daneben besteht noch eine steuerliche Buchführungspflicht nach §§ 161 Abs. 1, 160 Abs. 2 Abgabenordnung i.V.m. der VO zur Durchführung des § 160 Abs. 2 AO vom 24.3.1932 (RGBl. I S. 165)

lung besteht daher in einem am Ende des Veranlagungszeitraumes durchzuführenden Vermögensvergleich des Bestandes an Wirtschaftsgütern[1], die dem Betrieb dienen oder ihrer Art nach zu dienen bestimmt sind (Betriebsvermögen), mit dem Bestand zu Beginn des Wirtschaftsjahres.

Um den Vergleich durchführen zu können, muß das betriebliche Vermögen (Aktiv- und Passivvermögen) in einer Bilanz erfaßt werden. Ansatz und Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter in der Bilanz sind ein bestimmendes Element des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts, da sich aus dem Wertansatz aufgrund des Betriebsvermögensvergleichs der steuerpflichtige Gewinn ergibt. § 5 EStG, der gemäß § 6 KStG auch für die umwandlungs- und verschmelzungsfähigen Körperschaften gilt, fordert den Ansatz des Betriebsvermögens nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. In dieser Vorschrift kommt der bilanzsteuerliche Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zum Ausdruck. Mit den vom EStG und KStG angeordneten Abweichungen soll der Handelsbilanzgewinn Besteuerungsgegenstand sein. Das Steuerrecht will sich an die kaufmännische Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anschließen[2].

---

1) Nach der amtlichen Begründung zum EStG (RStBl. 1935 S. 33, 37) sind Wirtschaftsgüter Gegenstände, Rechte und wirtschaftliche Werte jeder Art. Sie müssen selbständig bewertungsfähig sein. Vgl. Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, Einkommensteuergesetz, § 4 Anm. 10

2) In dieser Aussage liegt die Feststellung, daß die steuerliche Bilanz betriebswirtschaftlich weder als dynamische Bilanz noch als organische Tageswertbilanz oder statische Bilanz verstanden werden kann, da auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht unmittelbar im Sinne einer betriebswirtschaftlichen Bilanztheorie zu interpretieren sind. Vgl. Grieger, Urteilsanmerkung, Betriebs-Berater 1957 S. 919; Herrmann-Heuer, Einkommen- und Körperschaftsteuer, § 4 EStG Anm. 16; Glade, Die Verletzung handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze in der Steuerbilanz, Steuerberater-Jahrbuch 1966/67 S. 375, 378; Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a.a.O. § 5 Anm. 7

c) Gewinnrealisierung der stillen Reserven

Da mit der Entscheidung über die erstmalige Erfassung und die Bewertung eines Wirtschaftsguts in der Bilanz eine Beeinflussung des Gewinns eintritt, ist es von besonderer Bedeutung, wann ein betrieblicher Vorgang zu einer bilanziellen Auswirkung führt. Richtlinie des Handels- wie des Steuerrechts ist es, den bilanziellen Ausweis und die daraus folgende Besteuerung nicht realisierter Gewinne zu verhindern, dagegen den Ausweis nicht realisierter Verluste zuzulassen[1].

Damit ist im Bilanzsteuerrecht das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht anerkannt (Grundsatz der Imparität).
Die Frage der Gewinnrealisierung, die nach Neumann[2] zu den schwierigsten Problemen des Steuerrechts gehört, ist grundsätzlich nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden[3]. Im Rahmen dieser Arbeit soll nur ein Aspekt der Gewinnrealisierung, der für die Entscheidung über eine Gewinnverwirklichung bei Umwandlung und Verschmelzung von Bedeutung ist, betrachtet werden: die steuerliche Behandlung und Auflösung stiller Reserven.

Stille Reserven (stille Rücklagen) entstehen durch Nichtbewertung oder Unterbewertung von Aktiv-Wirtschaftsgütern bzw. Überbewertung von Passiv-Wirtschaftsgütern in der Bilanz. Stille Reserven führen zu einem gegenüber der bilanzmäßigen Darstellung erhöhten Bestand an Eigenmitteln des Unternehmens und stärken damit die Kreditwürdigkeit und Stabilität in Krisensituationen.

1) Dingler, Der Realisierungsgedanke im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, S. 45
2) "Gewinnrealisierung bei der verschmelzenden Umwandlung?" Der Betrieb 1965 S. 7; Hoffmann, Die Gewinnverwirklichung bei gewerblichen Betrieben in der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, Deutsche Steuer-Zeitung (A) 1962 S. 106, ist der Ansicht, man könne die Frage wohl kaum so erschöpfend lösen, daß Zweifelsfragen im Einzelfall nicht mehr aufträten.
3) BFHE 78 S. 490, 496; RFH RStBl. 1940. S. 595, 596; Hoffmann, a.a.O., DStZ (A) S. 106, 109

Im Interesse der Unternehmensführung liegt es daher, in beträchtlichem Umfang stille Reserven zu bilden. Auch für die Besteuerung wird die betriebliche Notwendigkeit der Bildung stiller Reserven --allerdings im beschränktem Umfang-- anerkannt. Aus steuerlichen Erfordernissen muß jedoch sichergestellt sein, daß die stillen Reserven, deren Bildung einen Steueraufschub darstellt, bei ihrer Auflösung der Besteuerung unterliegen.

Ist ein Wirtschaftsgut unter seinem Verkehrswert in der Bilanz angesetzt und wird es veräußert, so erhöht der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Veräußerungserlös den Gewinn des Unternehmens (regelmäßig als außerordentlicher Ertrag). Dies kann als der Normalfall einer Gewinnrealisierung der stillen Reserve angesprochen werden.

Das EStG und das KStG kennen jedoch auch Fälle der Auflösung und Besteuerung von stillen Reserven, in denen eine wirtschaftliche Gewinnrealisierung durch Zufluß von Gegenwerten, die über dem Buchwert liegen, nicht gegeben ist.

Dies ist u.a. der Fall bei der Entnahme (§ 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG), bei der Ausschüttungsbesteuerung nach dem KStG, der Liquidation (§ 14 KStG) und der Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG). Bei diesen Vorgängen muß der Steuerpflichtige in der Gewinnermittlung die tatsächlichen Werte (Teilwert oder Verkehrswert) der Wirtschaftsgüter ansetzen und somit die stillen Reserven auflösen.

Bei der einkommensteuerlichen Entnahme bzw. der körperschaftsteuerlichen Ausschüttung verläßt das entnommene (ausgeschüttete) Wirtschaftsgut den Besteuerungskreis des Unternehmens. Zu diesem Zeitpunkt ist die Unterstellung einer Gewinnrealisierung[1)] gerechtfertigt, da mit der Entnahme oder Ausschüttung

1) Die Unterstellung bringt BFHE 76 S. 713,720 zum Ausdruck: "Der Entnahmebewertung liegt im allgemeinen die Vorstellung einer Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen an das Privatvermögen zugrunde. Dies ändert aber nichts daran, daß eine wirkliche Veräußerung, die zur Realisierung von Gewinnen oder Verlusten führt, nicht vorliegt".

der spätere steuerliche Zugriff auf die stillen Reserven entfällt. Mit der Lösung des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen wird es zugleich dem zur Gewinnermittlung vorgeschriebenen Vermögensvergleich entzogen; eine spätere Gewinnrealisierung durch Veräußerung nach der Entnahme oder Gewinnausschüttung würde nicht steuerlich erfolgswirksam im Rahmen des Vermögensvergleichs erfaßt werden. Daher muß die infolge der Unterbewertung bisher aufgeschobene Besteuerung spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen erfolgen.

Die gleichen Grundsätze gelten --nur in einem weiteren Umfang-- auch bei der Liquidation und Betriebsaufgabe. Bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft entsteht die Frage, wie die durch Unterbewertung entstandenen stillen Reserven einer Besteuerung im letztmöglichen Zeitpunkt zugeführt werden können. Die Erfassung der stillen Reserven im Rahmen der Liquidation ist in § 14 KStG geregelt. Auch hierbei findet ein Vermögensvergleich statt. Es wird ein Liquidationsgewinn oder -verlust durch den Vergleich des Betriebsvermögens zu Beginn des Abwicklungszeitraums mit dem zur Verteilung kommenden Vermögen (Abwicklungsendvermögen) ermittelt. Dabei ist das Abwicklungsendvermögen mit dem gemeinen Wert[1], d.h. dem Preis, der im normalen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gutes zu erzielen wäre, anzusetzen[2].

Bei der Liquidation der Körperschaft wird daher eine Gewinnrealisierung der stillen Reserven unterstellt, um eine Besteuerung der Reserven zum letztmöglichen Zeitpunkt der Liquidationsbeendigung zu ermöglichen.

Nicht anders ist nach § 16 Abs. 3 EStG die gesetzliche Entscheidung bei der Betriebsaufgabe, die als letzte und umfassende Entnahme verstanden werden kann, bei der sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in das Privatvermögen übernommen werden[3].

1) Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, Körperschaftsteuergesetz, § 14 Anm. 3 c
2) Soweit tatsächlich Veräußerungen im Rahmen der Liquidation erfolgen, sind die Veräußerungserlöse anzusetzen.
3) so Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a.a.O. § 16 Anm. 1; Littmann, Das Einkommensteuerrecht, § 16 Anm. 16 bezeichnet die Betriebsaufgabe als Entnahmevorgang eigener Art.

Auch hier richtet sich der Wertansatz der Vermögens nach dem gemeinen Wert, so daß zur Ermittlung des Aufgabegewinns die stillen Reserven aufgedeckt werden.

d) Prinzip der rechtlichen Gewinnrealisierung

Aus den angeführten Beispielen zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven läßt sich folgendes ableiten:

Eine Besteuerung der stillen Reserven tritt grundsätzlich bei ihrer wirtschaftlichen Realisierung durch Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts ein. Dies ist auch der Fall, wenn nicht einzelne Wirtschaftsgüter veräußert werden, sondern der gesamte Gewerbebetrieb (§§ 16 Abs. 1 EStG, 15 KStG).

Die stillen Reserven werden jedoch auch dann zur Besteuerung herangezogen, wenn sie ohne wirtschaftliche Gewinnrealisierung aus der Steuerbefangenheit hinsichtlich einer konkreten Steuerart herausgelöst werden sollen. Durch den zwingenden Ansatz des Teilwerts bzw. des gemeinen Werts kommt es zur Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven. Im folgenden wird diese Unterstellung einer Gewinnrealisierung als r e c h t l i c h e Gewinnrealisierung bezeichnet, da wirtschaftlich betrachtet keine Gewinnverwirklichung eintritt.

Da mit der Umwandlung und Verschmelzung allein die Rechtsform des Unternehmens geändert wird und ein Betriebsmittelzufluß nicht geschieht, kann in diesen Fällen, soweit eine Besteuerung der stillen Reserven gefordert wird, nur eine rechtliche Gewinnrealisierung in Betracht kommen. Bei der Beurteilung der steuerlichen Rechtslage dieser Vorgänge wird daher stets zu prüfen sein, ob etwaige stille Reserven durch die Unternehmensformänderung einer späteren Besteuerung entzogen werden. Nur wenn dies gegeben ist, kann eine Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven gerechtfertigt, aber auch erforderlich sein.

3. Grundsatz der Mehrfachbesteuerung

Ein weiteres wesentliches Element der Besteuerung der Unternehmensumformung ergibt sich aus dem Grundsatz der Mehrfachbesteuerung der in einer Körperschaft erzielten Erträge durch Körperschaft- und Einkommensteuer.

Nach dem KStG wird der Steuergegenstand Einkommen selbständig für die Körperschaft ermittelt und der Besteuerung unterworfen. Die sich anschließende Verteilung des Resteinkommens an die die Gesellschaftsanteile haltenden natürlichen Personen unterliegt bei diesen der Besteuerung nach dem EStG - Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 2 Abs. 3 Ziff. 5 EStG. Damit tritt eine zweifache steuerliche Belastung der wirtschaftlichen Erträge eines Betriebes ein. Diese Doppelbelastung ist ausdrückliche Zielsetzung des Körperschaftsteuergesetzes. Sie findet ihre Begründung in den Vorteilen und in der wirtschaftlichen Kraft, die der Betrieb eines Unternehmens in der Form eines von den Gesellschaftern getrennten selbständigen Rechtsträgers bietet[1].

Sind die Gesellschafter der Körperschaft keine natürlichen Personen, sondern ihrerseits körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, so kann es zu einer höheren als der zweifachen Ertragsteuerbelastung kommen. Die Rechtsinstitute der Organschaft, § 7 a KStG, und des Schachtelprivilegs, § 9 KStG, lassen jedoch eine Milderung der Mehrfachbelastung bei Kapitalgesellschaften in bestimmten Fällen zu.

Grundsätzlich ist zwar die Mehrfachbelastung über die Zweifachbesteuerung hinaus nicht Ziel des KStG, sie ist jedoch zwingende Folge der Anerkennung der Körperschaften als selbständige Steuersubjekte und der damit deutlich durchgeführten Trennung von den die Körperschaft tragenden Gesellschaftern. Aus den §§ 7 a, 9 KStG kann angesichts der klaren (einschränkenden) tatbestandli-

1) Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, a.a.O., Einleitung S. XII; Brönner, Besteuerung, II S. 119

chen Voraussetzungen kein allgemeiner Grundsatz hergeleitet werden, nach dem nur eine zweifache Belastung zulässig sei[1].

Die körperschaftsteuerliche Mehrfachbelastung erfaßt nicht allein die ausgeschütteten Erträge. Auch Wertveränderungen des Betriebsvermögens, die nicht zu Ausschüttungen verwendet werden, unterliegen bei den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften der Besteuerung. Die Wertveränderungen des Betriebsvermögens der Körperschaft wirken sich auf zwei Ebenen aus, ohne jedoch notwendig sofort steuerliche Folgen auszulösen. Wertsteigerungen des Betriebsvermögens der Körperschaft, die zunächst bei ihr besteuert werden (untere Ebene), haben zunächst keinen Einfluß auf den Wertansatz der Beteiligung an der Körperschaft (obere Ebene). Da jedoch die Anteile an den Körperschaften einen Anspruch auf einen etwaigen Liquidationserlös gewähren, ist ihr Wert abhängig vom Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft[2]. Bei einer Erhöhung des Betriebsvermögens der Körperschaft bildet sich daher in dem unveränderten Wertansatz der Beteiligung eine stille Reserve. Diese stille Reserve entsteht auch dann, wenn die Körperschaft selbst die Wertveränderung ihres Betriebsvermögens bilanziell nicht ausweist, also eigene stille Reserven bildet[3].

---

1) Thiel, Die Gewinnverwirklichung bei der Liquidation, der Verschmelzung und der nicht steuerbegünstigten Umwandlung von Kapitalgesellschaften, Der Betrieb, 1959 S. 1092, 1094; von Wallis, Grundsatzprobleme bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, Steuerberaterjahrbuch 1964/65 S. 127, 143; Schmölders, Steuerpolitik, S. 226: "Im Falle mehrfacher "Verschachtelung" derartiger Anteilsrechte ergeben sich bei der Körperschaft- und Vermögensteuer Mehrfachbelastungen, denen auch die wohlklausulierten Erleichterungsvorschriften des § 9 KStG nicht ausreichend abhelfen können".

2) Zweiter wesentlicher Faktor der Anteilsbewertung sind die Ertragsaussichten des Unternehmen.

3) Die Höhe dieser stillen Reserven ist unterschiedlich, da auf die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Körperschaft noch eine körperschaftsteuerliche Belastung anfallen wird. Um diese zukünftige (abgezinste) Belastung muß die stille Reserve bei der Beteiligung gekürzt werden. Andererseits vermögen die bei einer Veräußerung der Beteiligung zu erzielenden "Paketzuschläge" die stillen Reserven in der Beteiligung zu erhöhen.

Die Auflösung der stillen Reserven und damit ihre Besteuerung kann unabhängig voneinander verlaufen. Löst sich die stille Reserve bei der Körperschaft durch Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts auf, so hat dies keinen unmittelbaren Einfluß auf die Bewertung der Beteiligung, die, soweit sie in einem Betriebsvermögen als Anlagegut gehalten wird, grundsätzlich mit den Anschaffungswerten geführt wird. Umgekehrt hat die Realisierung der stillen Reserve in der Beteiligung, z.B. durch Veräußerung der Anteile, keinen Einfluß auf die Besteuerung der stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Körperschaft. Von entscheidender Bedeutung ist demnach, daß die Beteiligung an einer Körperschaft ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut darstellt[1)], dessen Wertsteigerungen bei einer Realisierung von der Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfaßt werden können und im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs auch erfaßt werden müssen.

Bezogen auf die Umwandlung und Verschmelzung bedeutet dies:

Die Unternehmensumformungen gehen in der Weise vor sich, daß eine Kapitalgesellschaft ihr Vermögen auf einen anderen Rechtsträger überträgt und damit erlischt. Zugleich gehen auch die Anteilsrechte an der umgewandelten oder verschmolzenen Kapitalgesellschaft unter. Es sind daher stets zwei Bereiche stiller Reserven zu beachten,

a) Stille Reserven im Vermögen der erlöschenden Kapitalgesellschaft
   und

b) Stille Reserven im Ansatz der Beteiligung an der erlöschenden Kapitalgesellschaft.

Für die steuerliche Behandlung der Unternehmensumformung muß als Grundsatz gelten, daß nur dann eine Auflösung der verschiedenen stillen Reserven gefordert werden kann, wenn eine Übertra-

1) RFHE 54 S. 1,3

gung und damit eine Sicherstellung der späteren Erfassung bei dem neuen Rechtsträger nicht möglich ist. Diese Frage ist bezüglich beider Ebenen von stillen Reserven gesondert zu betrachten und zu beantworten.

4. Allgemeine ertragsteuerliche Beurteilung der Unternehmensumformung

Es wurde bereits ausgeführt, daß die ertragsteuerlichen Probleme der Umwandlung und Verschmelzung im wesentlichen in der Entscheidung über die Gewinnrealisierung der stillen Reserven bestehen. Je nach der grundsätzlichen steuerlichen Beurteilung der Unternehmensumformung wird man eine Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven fordern oder aber den Vorgang des Rechtsformwechsels als steuerneutral ansehen.

Es werden daher zwei Grundauffassungen zur steuerlichen Rechtsnatur der Unternehmensumformung vertreten:

a) Die Umformung ist als gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt zu werten, der steuerneutral ausgestaltet ist. Eine Gewinnbeeinflussung tritt durch die Rechtsformänderung nicht ein.

b) Die Umformung gilt als Veräußerungs- bzw. Erwerbsvorgang, der sich im Wege eines tauschähnlichen Geschäfts vollzieht, bei dem das übergehende Vermögen der Kapitalgesellschaft Gegenleistung für die untergehende Beteiligung ist. Die Beteiligung wird als Forderung gegen die Kapitalgesellschaft angesehen, welche durch die Übertragung des Vermögens getilgt wird. Dann aber ist ein Verkehrsgeschäft gegeben, bei dem nach ertragsteuerlichen Grundsätzen eine Gewinnrealisierung der stillen Reserven eintritt, soweit nicht gesetzliche Ausnahmen bestehen.

zu a) Die Auffassung, eine Unternehmensumformung könne nicht zu einem steuerbaren Gewinn führen, wird insbesondere von Böttcher und Beinert vertreten. Beide Autoren haben sich eingehend mit der ertragsteuerlichen Beurteilung der Unternehmensumformung befaßt[1]. Sie vertreten die Ansicht, daß die gesellschaftsrechtlichen Gestaltungen beim Wechsel der Unternehmensform keine Veräußerungen von Unternehmen oder Gesellschaftsanteilen seien. Es fehle damit an der Grundlage für eine Ertragsbesteuerung, da keine entgeltlichen Rechtsgeschäfte vorlägen.

Nach Böttcher-Beinert sind bei Umwandlungen Vermögensmehrungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Einlagetatbestände gegeben, die nach der Systematik des Ertragsteuerrechts mangels Gewinnrealisierung keine steuerlichen Auswirkungen haben dürften[2]. Bei ihrer Argumentation stützen sich die Autoren auf einen Bescheid des Bundesministers der Finanzen vom 27.7.1967, in dem im Zusammenhang mit §§ 6 b, 16 EStG eine entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bei Umwandlungen verneint wird[3]. Böttcher-Beinert stimmen dieser Auffassung zu und fordern, nicht nur im Rahmen der §§ 6 b, 16 EStG --also zugunsten des Fiskus-- sondern auch bei der Beurteilung aller gesellschaftsrechtlichen Gestaltungen die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen. Diese Konsequenzen können nach Böttcher-Beinert nur darin bestehen, schon de lege lata von einer Frei-

1) Böttcher-Beinert, Der Wechsel der Unternehmensform - Veräußerungsgeschäft oder gesellschaftsrechtlicher Vorgang ? -, Der Betrieb 1968 S. 1961; ebenso in Böttcher-Beinert-Hennerkes, a.a.O. S. 40
2) Der Betrieb 1968 S. 1962
3) Der Betrieb 1967 S. 1346 (Ebenso koordinierter Ländererlaß FM NRW vom 9.10.1967, Finanz-Rundschau 1967 S. 508). Der Erlaß lehnt die Auffassung von Thiel, Gedanken zu einer Neugestaltung des steuerlichen Umwandlungsrechts, Der Betrieb 1966 S. 1365, 1367 ab, der eine Anwendung der §§ 6 b, 16 EStG auf den Übernahmegewinn befürwortete.

stellung der Unternehmensumformungen von steuerlichen Belastungen auszugehen. Damit erklärt sich auch die Kritik dieser Autoren am Umwandlungsteuergesetz 1969, das zwar eine weitgehende Steuerfreiheit bringe, jedoch mit diesen Ausnahmebestimmungen die Steuerbarkeit nicht steuerbarer Vorgänge unterstelle[1].

Flume vertritt ebenso wie Böttcher und Beinert die Auffassung, die Umwandlung sei als gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt steuerneutral ausgestaltet[2].

zu b) Nach herrschender Ansicht gilt die Unternehmensumformung als entgeltliches Veräußerungsgeschäft[3]. Die Kapitalgesellschaft überträgt ihr Vermögen als Ganzes entgeltlich auf die Übernehmerin. Daher findet eine Besteuerung nach § 15 KStG, in dem die Übertragung des gesamten Vermögens einer Kapitalgesellschaft gegen Entgelt behandelt wird, statt. Steuerliche Gegenleistung ist im Falle der Umwandlung die Aufgabe der Gesellschaftsrechte an der schwindenden Kapitalgesellschaft, im Falle der Verschmelzung sind Gegenleistung die neuen Gesellschaftsrechte an der aufnehmenden Gesellschaft. Nach herrschender Auffassung liegen somit bei der Unternehmensumformung tauschähnliche Geschäfte vor, bei denen eine recht-

---

1) Vgl. Tipke, Verschmelzung und Umwandlung im Verkehrsteuerrecht, Der Betrieb 1968, Beilage Nr. 17, der in dieser Untersuchung zur Ablehnung eines Leistungsaustauschs in verkehrsteuerlicher Sicht gelangt.

2) vgl. Flume, Die Anwendbarkeit des § 15 Abs. 2 KStG auf die umwandelnde Verschmelzung und die Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft, Der Betrieb, 1967, S. 2050

3) Böttcher-Meilicke, a.a.O. III Anm. 47, 76, 111; Veith-Börnstein, Umwandlungsgesetz und Umwandlungs-Steuergesetz, § 4 UmwStG Tz. 4; Rau, Nochmals: Der Abzug der Vermögensabgabe bei der Umwandlung, Der Betrieb 1960 S. 1280; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2005; Krah, Einkommensteuerliche Probleme bei der steuerlich nicht begünstigten Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Mitunternehmerschaft oder in einen Einzelbetrieb, Steuerliche Betriebsprüfung 1966 S. 157, 160; ebenso der grundsätzliche Standpunkt der Rechtsprechung, die jedoch Einschränkungen macht, vgl. BFH BStBl. 1960 III

liche Gewinnrealisierung der stillen Reserven nach allgemeinen körperschaft- und einkommensteuerlichen Grundsätzen eintritt, soweit nicht Sonderregelungen eingreifen[1].

5. Stellungnahme

Dem Ausgangspunkt von Böttcher und Beinert, Umwandlung und Verschmelzung seien gesellschaftsrechtliche Organisationsakte, ist zuzustimmen. Die Vorgänge berühren die Grundlagen des körperschaftlichen Zusammenschlusses und bedürfen daher der Zustimmung und Beschlußfassung durch die Gesellschafterversammlungen.

Diese zivilrechtliche Qualifikation schließt eine anders geartete steuerliche Betrachtung nicht aus. Aus steuerlicher Sicht können die Unternehmensumformungen als entgeltliche Veräußerungsgeschäfte angesehen werden. Entgeltliche Veräußerung bedeutet dabei nicht notwendig eine wirtschaftliche Gewinnrealisierung durch Verkauf des Betriebes an einen Dritten. Dies zeigen die steuerlichen Vorschriften über die Entnahme, die Betriebsaufgabe und Liquidation. In allen diesen Fällen wird eine Gewinnrealisierung wie bei Veräußerungsgeschäften unterstellt, um zu einer abschließenden und vollständigen Erfassung bisher nicht versteuerter Gewinne zu dem Zeitpunkt zu gelangen, in dem sie aus der Steuerbefangenheit gelöst werden. Auch bei der Umwandlung und Verschmelzung muß daher eine entgeltliche Übertragung im Sinne des § 15 KStG unterstellt werden, falls die zukünftige Belastung bisher unversteuerter stiller Reserven durch die Unternehmensformung entfällt.

S. 351, 353; BFH, BStBl. 1965 III S. 198, 199: "Die Behandlung der Umwandlung als entgeltlicher Erwerbsvorgang ist dort berechtigt, wo es um die Umstellung von der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer oder allgemein um die Erfassung der stillen Reserven geht, die durch die Umwandlung nicht endgültig der Besteuerung entzogen werden dürfen".

1) BFH BStBl. 1965 III S. 198, 199

Im folgenden wird bei der Darstellung der steuerlichen Rechtslage von Verschmelzung und Umwandlung gezeigt werden, in welchen Fällen eine Gewinnrealisierung unterstellt werden muß und wann dies nicht erforderlich ist.

II. Besteuerung und Verschmelzung ohne Anteilsbesitz der aufnehmenden Gesellschaft an der einzuschmelzenden Gesellschaft

1. Besteuerung der Übertragerin

Mit der Eintragung der aktienrechtlichen Verschmelzung in das Handelsregister erlischt die einzuschmelzende Kapitalgesellschaft und ihr Vermögen geht auf die aufnehmende Gesellschaft über. Die ertragsteuerlichen Folgen des Vermögensübergangs einer Kapitalgesellschaft auf einen anderen Rechtsträger regelt § 15 KStG[1]. Die Vorschrift verweist auf die Liquidationsbesteuerung des § 14 KStG[2], nach dem ein Liquidationsgewinn durch Vergleich des Betriebsvermögens zu Beginn des Liquidationszeitraums mit dem zur Verteilung kommenden Vermögen ermittelt wird. Anstelle des zur Verteilung kommenden Endvermögens soll nach § 15 Abs. 1 KStG jedoch der Wert der für die Übertragung des Vermögens gewährten Gegenleistung angesetzt werden. Dies bedeutet, daß die stillen Reserven des Unternehmens, die im Rahmen der Übertragung des gesamten Vermögens vom Erwerber mitbezahlt werden, bei der Vermögensübertragung aufgelöst und besteuert werden. Das gilt auch grundsätzlich

---

1) § 15 Abs. 1 KStG: Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft mit oder ohne Abwicklung (Liquidation) auf einen anderen über, so ist § 14 entsprechend anzuwenden. Für die Ermittlung des Gewinns tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für die Übertragung des Vermögens gewährten Gegenleistung nach dem Stand im Zeitpunkt der Übertragung

2) § 14 Abs. 1 KStG: Wird eine Kapitalgesellschaft, die ihre Auflösung beschlossen hat, abgewickelt, so ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. Der Besteuerungszeitraum soll drei Jahre nicht übersteigen.
§ 14 Abs. 2 KStG: Zur Ermittlung des Gewinns im Sinn des Absatzes 1 ist das zur Verteilung kommende Vermögen (Abwicklungs-Endvermögen) dem Vermögen am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (Abwicklungs-Anfangsvermögen) gegenüberzustellen.

für den Fall der Vermögensübertragung durch Verschmelzung. Als Gegenleistung, die den Maßstab für die Schlußbilanzwerte nach den §§ 14, 15 KStG bildet, kommen die im Rahmen der Verschmelzung gewährten Anteilsrechte an der übernehmenden Gesellschaft in Betracht. Ihr Wert bestimmt sich nach dem Börsenkurs oder dem anderweitigen Verkaufswert. Ist dieser Maßstab nach den Umständen des Einzelfalls nicht geeignet, so steht nichts entgegen, dem Wert der gewährten Gesellschaftsanteile den Wert des übertragenen Vermögens gleichzusetzen, d.h. die Summe der Teilwerte des Betriebsvermögens der Besteuerung zugrunde zu legen[1].

Da der Verschmelzungsgewinn aus einer Anfangsbilanz der Übertragerin --erstellt nach den allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften und somit ohne Ausweis der stillen Reserven-- und einer Verschmelzungsschlußbilanz --mit Auflösung und Ausweis der stillen Reserven-- ermittelt wird, käme es bei einer Besteuerung nach § 15 Abs. 1 KStG zu einer vollständigen Erfassung der stillen Reserven und somit zu einer tiefgreifenden Steuerbelastung im Regelfall.

§ 15 Abs. 2 KStG schafft jedoch eine erleichternde Sonderregelung für den Fall der Verschmelzung. Nach dieser Vorschrift muß die übertragende Gesellschaft in ihrer Schlußbilanz zwar die Teilwerte ihres Vermögens in der Abschlußbilanz ansetzen[2]; ein

1) Herrmann-Heuer, a.a.O., § 15 KStG Anm. 7

2) Loos, a.a.O. Anm. 711; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, a.a.O. § 15 Anm. 7; diese Folgerung ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut der Absätze 1 und 2 des § 15 KStG, obwohl sie wenig praktisch ist. Es erscheint keineswegs sinnvoll, eine Verschmelzungsbilanz mit den weitgehend unsicheren Teilwerten aufzustellen, wenn der sich hieraus ergebende Gewinn steuerbefreit ist. Man kann davon ausgehen, daß die steuerliche Verschmelzungsbilanz bei Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG nach den allgemeinen steuerlichen Jahresabschlußvorschriften erstellt wird, vgl. Würdinger, Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform und bei Organschaft, Anm. 17; Widmann-Mayer, a.a.O., Anm. 3576

dabei entstehender Gewinn wird jedoch unter zwei Voraussetzungen nicht besteuert:

a) Das Vermögen der inländischen Körperschaft muß als Ganzes auf eine andere inländische Körperschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen und

b) es muß sichergestellt sein, daß der Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.

Mit der Voraussetzung zu a) erreicht der Gesetzgeber, daß sich die bisherige steuerrechtliche Organisationsform des des Unternehmens nicht ändert und das Betriebsvermögen den Körperschaftsteuerkreis nicht verläßt.

Die zu b) geforderte Sicherstellung des Übertragungsgewinns, d.h. die spätere Erfassung der stillen Reserven, wird durch die Fortführung der bisherigen steuerlichen Buchwerte der Übertragerin in den Büchern der Übernehmerin gewährleistet. Eine steuerschädliche Auflösung der stillen Reserven kann demnach nur vermieden werden, wenn die stillen Reserven der Übertragerin von der Übernehmerin weitergeführt werden und bei dieser einer zukünftigen Besteuerung unterliegen. Die übernehmende Kapitalgesellschaft muß somit die Buchwerte der Übertragerin, wie sie sich bei einem normalen Jahresabschluß ergeben würden, weiterführen.

Setzt jedoch die Übernehmerin die von der eingeschmolzenen Kapitalgesellschaft übernommenen Wirtschaftsgüter mit höheren Werten an, so muß entsprechend die Schlußbilanz der Übertragerin berichtigt werden (§ 4 Abs. 3 Ziff. 2 Steueranpassungsgesetz). Diese Berichtigung führt zur Gewinnerhöhung bei der Übertragerin, d.h. zur Besteuerung stiller Reserven. Somit kann es in Einzelfällen zur Steuerbelastung der übertragenden Gesellschaft kommen. Im Grundsatz besteht jedoch gemäß § 15 Abs. 2 KStG bei der aktienrechtlichen Verschmelzung die Möglichkeit, die Schlußkörperschaftsteuer des § 15 Abs. 1 KStG,

die meist zu einer erheblichen Steuerbelastung führen würde, zu vermeiden.

2. Besteuerung der Übernehmerin

Erhalten bei einer aktienrechtlichen Verschmelzung die Gesellschafter der einzuschmelzenden Gesellschaft Anteilsrechte an der Übernehmerin, die aus einer anläßlich der Verschmelzung durchgeführten Kapitalerhöhung stammen, so liegt eine Verschmelzung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage vor[1]. Die Passivseite der Bilanz der Übernehmerin erhöht sich bei diesem Vorgang um den Nennbetrag der ausgegebenen neuen Anteile. Da das von der Übertragerin auf die Übernehmerin übergehende Vermögen (bei Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG zu den bisherigen Buchwerten) regelmäßig nicht mit dem Nennwert der neuen Anteile übereinstimmen wird[2], könnte es infolge der Erhöhung der Aktiven bei der Übernehmerin zu einem Gewinnausweis kommen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des übernommenen Vermögens und dem Nennwert der ausgegebenen Anteile wird jedoch steuerlich erfolgsneutral behandelt durch einen entsprechenden Ansatz eines Agio-Postens auf der Passivseite der Bilanz, der die Funktion einer offenen Rücklage hat[3]. Der Agio-Betrag wird damit wie eine Einlage der neuen Gesellschafter behandelt und ist damit steuerlich ohne Auswirkung. Aus dieser Gleichsetzung mit einem gesellschaftsrechtlichen erfolgsneutralen Einlagetatbestand erklärt sich die Bezeichnung des Verschmelzungsvorgangs als Verschmelzung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage.

Für die übernehmende Gesellschaft ergeben sich somit ertragsteuerlich keine Auswirkungen.

1) BFH BStBl. 1958 III. S. 298
2) In nahezu allen Fällen werden die Buchwerte des übernommenen Vermögens höher sein als die Nennwerte der ausgegebenen Anteile
3) Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, a.a.O., § 15 Anm. 11

Neben dieser Form der erfolgsneutralen Verschmelzung kennt das Ertragsteuerrecht auch eine erfolgswirksame Verschmelzung auf betrieblicher Grundlage[1]. Diese liegt vor, wenn die Übernehmerin eigene Anteile ausgibt, die aus früheren Kapitalerhöhungen stammen und die sie im Betriebsvermögen hielt, oder wenn die Übernehmerin an der einzuschmelzenden Gesellschaft beteiligt ist. Hier kann es zu gewinnerhöhenden Vorgängen bei der übernehmenden Gesellschaft kommen. Da die Verschmelzung mit Anteilsbesitz der Übernehmerin an der Übertragerin sich nicht grundsätzlich von der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine körperschaftsteuerpflichtige Übernehmerin unterscheidet, soll sie erst im Zusammenhang mit dieser erörtert werden[2].

3. Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft

Die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft erhalten für ihre untergehenden Anteile im Zuge der aktienrechtlichen Verschmelzung Anteile an der Übernehmerin. Es findet demnach bei ihnen ein Austausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften statt. Nach dem sogenannten Tauschgutachten des Bundesfinanzhofs[3], das grundsätzlich eine Gewinnrealisierung bei Tauschvorgängen bejaht, kann eine Gewinnverwirklichung nach der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise beim Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften verneint werden. Steuerlich liegt in derartigen Fällen kein Anschaffungsgeschäft vor, falls die erworbenen Anteile mit den hingegebenen Anteilen wirtschaftlich identisch sind. Dies setzt ihre Gleichwertigkeit, Gleichartigkeit und Funktionsgleichheit voraus.

1) Diese Terminologie ist vom Bundesfinanzhof in der Entscheidung im BStBl. 1958 III S. 298 geprägt worden.
2) Vgl. unten S.
3) BFH BStBl. 1959 III S. 30 f.

Für die echte Verschmelzung nach den §§ 339 ff. AktG, bei der die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 KStG vorliegen, erkennt der Bundesfinanzhof in der Regel die wirtschaftliche Identität der hingegebenen mit den erworbenen Anteilen an, soweit nicht Steuerumgehungen erkennbar sind[1].

Für die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft entstehen mit der Verschmelzung demnach keine steuerlichen Folgen. Die neuen Anteile folgen steuerlich den hingegebenen Anteilen, z.B. greift auch bei einer durch Verschmelzung erworbenen privat gehaltenen Beteiligung unter 25 % eine Besteuerung nach § 17 EStG ein, falls die hingegebenen Anteile eine wesentliche Beteiligung im Sinne dieser Vorschrift darstellten. Liegen die untergehenden Anteile an der eingeschmolzenen Gesellschaft in einem Betriebsvermögen, so sind die neuen Anteile mit den bisherigen Buchwerten der hingegebenen Anteile zu bewerten.

4. Besteuerung der Anteilseigner der übernehmenden Gesellschaft

Der Anteilsbesitz der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft ist steuerlich unverändert geblieben. Ein etwaiger Einfluß der Verschmelzung auf die Bewertung des Betriebsvermögens der übernehmenden Gesellschaft und damit auf die Bewertung der Anteilsrechte wird erst mit der gewinnrealisierenden Veräußerung der Anteile steuerlich beachtlich.

5. Zusammenfassung

Die aktienrechtliche Verschmelzung ohne Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft geschieht

1) BFH BStBl. 1959 III S. 30,38; BFH BStBl. 1959 III S. 97; ebenso schon der Reichsfinanzhof RStBl. 1932 S. 464,465; RStBl. 1933 S. 97, 98

regelmäßig ohne direkte ertragsteuerliche Folgen. Dies ist gerechtfertigt, da in der gesellschaftlichen Zusammenfassung der beiden Kapitalgesellschaften keine wirtschaftliche Gewinnrealisierung gesehen werden kann. Es bedarf aber auch keiner rechtlichen --unterstellten-- Gewinnrealisierung, da keine stillen Reserven einer etwaigen zukünftigen Besteuerung nach der gleichen Steuerart (ESt, KSt, GewSt) entgehen. Die stillen Reserven des Betriebsvermögens der einzuschmelzenden Gesellschaft werden infolge der Buchwertfortführung bei der Übernehmerin in späteren Zeiträumen erfaßt. Die stillen Reserven bei den jeweiligen Anteilsrechten werden von ihren Inhabern fortgeführt und unterliegen bei ihrer Realisierung der Besteuerung. Das steuerliche Schicksal aller stillen Reserven auf beiden Ebenen --der der Kapitalgesellschaft und der der Anteilseigner-- verändert sich durch die Unternehmensneugestaltung nicht; das Reservenpotential bleibt beim Vermögensübergang erhalten. Daher war die Verlagerung[1)] der stillen Reserven nach § 15 Abs. 2 KStG ein zwingendes Gebot einer rationalen Steuerordnung, die Zusammenschlüsse und Organisationsneuordnungen nicht aus steuerlichen Gesichtspunkten behindern will[2)].

---

1) Es kommt nicht zu einer endgültigen Steuerbefreiung von stillen Reserven, vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O. § 15 KStG Anm. 4 b

2) Allerdings schließt dies eine Diskriminierung von Unternehmenszusammenschlüssen auch mit Mitteln des Steuerrechts aus wirtschaftsordnenden Motiven nicht aus. Derartige Gesichtspunkte liegen jedoch den hier anzuwendenden Regelungen der §§ 14,15 KStG, die allein der letztmöglichen Erfassung bisher nicht versteuerter stiller Reserven dienen sollen, nicht zugrunde.

III. Besteuerung der Umwandlung auf einkommensteuerpflichtige Übernehmer

1. Besteuerung der Übertragerin

Da mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister die übertragende Kapitalgesellschaft erlischt und ihr Vermögen auf die einkommensteuerpflichtigen Übernehmer (natürliche Personen) übergeht, können die stillen Reserven ihres Betriebsvermögens zukünftig nicht von der Körperschaftsteuer erfaßt werden. Sie müssen daher mit ihrer Lösung aus dem Körperschaftsteuerbereich der Körperschaftsteuer letztmalig unterliegen[1]. Die Umwandlung wird zu diesem Zweck nach herrschender Lehre und Besteuerungspraxis als Veräußerungsgeschäft angesehen, bei dem als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens die Aufgabe der Kapitalgesellschaftsanteile durch die Gesellschafter gilt. Es wird in folgender Weise argumentiert: Die Kapitalgesellschaft überträgt ihr Vermögen im Zuge der Umwandlung auf ihre Gesellschafter, die ihrerseits die Anteilsrechte an der Kapitalgesellschaft, in denen ein Anspruch auf den Liquidationserlös verkörpert ist, als Gegenleistung aufzugeben. Obwohl ein gesellschaftsrechtlicher Organisationsakt gegeben ist, findet damit eine Schlußbesteuerung der erlöschenden Kapitalgesellschaft nach § 15 Abs. 1 KStG statt[2]. § 15 Abs. 1 KStG verweist auf § 14 KStG - die Liquidationsbesteuerung. Der Schlußgewinn soll daher durch den Vergleich des Anfangsvermögens --im Falle der Umwandlung ist dies das Betriebsvermögen am Schluß des letzten Geschäftsjahres vor der Eintragung der Umwandlung-- mit dem Vermögen am Tage der Eintragung der Umwandlung ermittelt werden[3]. Statt des zur Ver-

1) Littmann, Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform --UmwStG 1969--, Deutsches Steuerrecht 1969 S. 521; Jurkat, Das neue Umwandlungssteuergesetz, Neue Juristische Wochenschrift, 1969,1689

2) RFH RStBl. 1940 S. 527,528;BFH BStBl.1956 III. S. 226; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3215; Böttcher-Meilicke, a.a.O. III Anm. 48; Brönner, Besteuerung, VIII Anm. 45

3) Aus Vereinfachungsgründen ist auch bei der nicht steuerbegünstigten Umwandlung eine steuerliche Rückwirkung der Umwandlung auf den Stichtag der Umwandlungsbilanz zugelassen worden, wenn die Eintragung in einer vertretbaren Zeitspanne erfolgte,OFD Düsseldorf,Betriebs-Berater 1962 S. 1113

teilung kommenden Vermögens verlangt jedoch § 15 Abs. 1 KStG den Ansatz der für die Übertragung des Vermögens erzielten Gegenleistung. Diese Gegenleistung besteht bei der Umwandlung in der Aufgabe der Anteilsrechte an der umzuwandelnden Gesellschaft[1]. Es handelt sich dabei, worauf Böttcher-Meilicke hinweisen[2], um eine fiktive Gegenleistung, denn die Begriffe der Gegenleistung und des Leistungsaustauschs haben bei den gesellschaftsrechtlichen Organisationsakten einen spezifischen steuerlichen Inhalt, der nur unter Berücksichtigung der Besteuerungszwecke --Erfassung stiller Reserven-- ermittelt werden kann.

Der Wert der aufgegebenen Anteile ist nach dem vom Reichsfinanzhof geprägten Satz, daß Leistung und Gegenleistung sich im kaufmännischen Verkehr regelmäßig entsprechen, in den Teilwerten der übergehenden Wirtschaftsgüter zu sehen. Es wird daher keine Anteilsbewertung vorgenommen, sondern die maßgeblichen Werte sind die Teilwerte des übertragenden Vermögens[3]. Dieser Rechtsprechung hat sich der Bundesfinanzhof angeschlossen[4].

Somit muß die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft die stillen Reserven ihres Betriebsvermögens auflösen und zum Umwandlungszeitpunkt der tarifmäßigen Besteuerung nach dem KStG (51 bzw. 49 %) unterwerfen.

Eine Ausnahme von dem Ansatz der Wirtschaftsgüter zum Teilwert besteht hinsichtlich des Geschäftswerts. Er bleibt nach einer Entscheidung des BFH vom 29.5.1956[5] bei der Gewinnermittlung außer Betracht, soweit er sich als selbstgeschaffenes Wirtschaftsgut darstellt. Die Gründe für den Nichtansatz

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3219;
2) Böttcher-Meilicke, a.a.O. III. Anm. 80;
3) RFH RStBl. 1939 S. 356,357; RFH RStBl. 1940 S. 527,528
4) BFH BStBl. 1956 III S. 226; BFH Der Betrieb 1965 S. 91
5) BFH BStBl. 1956 III S. 226

des Geschäftswerts liegen nach der Auffassung des BFH wesentlich in der Schwierigkeit, den Geschäftswert einigermaßen zuverlässig und gleichmäßig zu ermitteln, weshalb grundsätzlich sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht nur ein entgeltlich erworbener Geschäftswert in den Büchern geführt werden dürfte.

Die Besteuerung der schwindenden Kapitalgesellschaft wird somit bei der Umwandlung nach den Grundsätzen der Liquidation unter Aufdeckung und Erfassung der stillen Reserven mit Ausnahme eines selbstgeschaffenen Geschäftswerts vorgenommen. Da jedoch der bisherige Betrieb fortgeführt wird, werden die gemeinen Werte der Liquidationsbesteuerung durch die Teilwerte ersetzt.

Diese Form der Besteuerung führt regelmäßig zu einer erheblichen Belastung der übertragenden Kapitalgesellschaft.

2. Besteuerung der Übernehmer

Da zunächst nur die Umwandlung auf einkommensteuerpflichtige Übernehmer behandelt wird, also auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, können allein einkommensteuerliche Rechtsfolgen bei den Übernehmern entstehen.

Dabei sind drei Fälle zu unterscheiden:[1)]

a) Die Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft lag in einem Betriebsvermögen und die Wirtschaftsgüter werden in ein Betriebsvermögen übernommen,

b) die Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft lag im Privatvermögen und die Wirtschaftsgüter werden in ein Betriebsvermögen übernommen,

1) Vgl. Böttcher-Meilicke, a.a.O. III Anm. 112

c) die Beteiligung an der übertragenden Kapitalgesellschaft lag im Privatvermögen und die Wirtschaftsgüter werden in das Privatvermögen übernommen.

zu a) Beteiligung im Betriebsvermögen - Übernahme in das Betriebsvermögen

Wird die Kapitalgesellschaft auf eine bestehende OHG (KG), die Anteilsinhaberin ist und die Anteile daher in ihrem Betriebsvermögen hält, umgewandelt, so spricht man von einer verschmelzenden Umwandlung. Dabei werden zwei betriebliche Bereiche vereinigt. Der gleiche Fall ist gegeben, wenn ein Einzelkaufmann, der die Anteile an der Kapitalgesellschaft in seinem Betriebsvermögen hält, die Gesellschaft gemäß § 15 UmwG auf sich umwandelt.

In ertragsteuerlicher Hinsicht liegt in der Übernahme der Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft gegen Aufgabe der Anteilsrechte eine Veräußerung dieser Anteile im Tauschwege[1].

Da die Anteilsrechte bei der Übernehmerin (OHG, KG, Einzelkaufmann) mit einem bestimmten Wert zu Buche standen --Anschaffungskosten, evtl. niedrigerer Teilwert--, bestimmt der nach den §§ 4,5 EStG an ihre Stelle tretende Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter einen etwaigen Gewinn oder Verlust aus der Umwandlung bei der Übernehmerin. Ein zu versteuernder Übernahmegewinn kann daher entstehen, wenn

1) Der Vorgang wird meist als Tausch (z.B. Böttcher-Meilicke, a.a.O. III. Anm. 4), gelegentlich als tauschähnlich bezeichnet. Sachliche Unterscheidungen liegen in dieser unterschiedlichen Benennung nicht. Ein wirtschaftlicher Tausch, der in Hingabe und Entgegennahme von Wirtschaftsgütern besteht, liegt nicht vor, da die Anteilsrechte erlöschen. Dies rechtfertigt die Bezeichnung "tauschähnlich".

die Buchansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Übernahmebilanz[1] den bisherigen Buchwert der Beteiligung übersteigen[2].

Die Frage nach dem Übernahmegewinn ist somit gleichbedeutend mit der Frage, zu welchen Werten die Übernehmerin die Wirtschaftsgüter der aufgelösten Kapitalgesellschaft einbuchen muß oder darf. Grundsätzlich ist bei einem Tauschgeschäft, das auch hier vorliegt, der Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts maßgebend für den Ansatz des erlangten Guts. Der Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts aber kann regelmäßig aus dem Entgelt, der Gegenleistung, ermittelt werden. Gegenleistung für die Aufgabe der Anteile ist das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft. Im Falle der Umwandlung wären damit die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter anzusetzen. In Höhe der Unterschieds zwischen Teilwert der Wirtschaftsgüter und dem bisherigen Buchwert der Beteiligung kommt es bei diesem Ansatz[3] zu einer Gewinnrealisierung der stillen Reserve der Beteiligung.

Während also der Ansatz der Wirtschaftsgüter in der Abschlußbilanz der Kapitalgesellschaft zu den Teilwerten gemäß § 15 Abs. 1 KStG die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft auf-

1) Die Übernehmerin ist steuerlich nicht verpflichtet, zum Übernahmezeitpunkt eine Bilanz aufzustellen. Die Gewinnauswirkungen zeigen sich dann erst im normalen Jahresabschluß.
2) Böttcher-Meilicke, a.a.O. III Anm. 191; Littmann, DStR 1969 S. 521 - UmwStG 1969 -
3) Bei einer nach dem Umwandlungsgesetz zulässigen Mehrheitsumwandlung, bei der die Minderheitsgesellschafter gegen Abfindung ausscheiden, sind die Abfindungszahlungen zu dem Buchwert der Beteiligung hinzuzurechnen, so daß sie zur Minderung des Übernahmegewinns führen. Der Vorgang wird so angesehen, als habe die Übernehmerin vor der Umwandlung die Anteile der Minderheitsgesellschafter gegen Entgelt erworben, Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3280

löst (untere Ebene), werden durch die Einbuchung der übernommenen Wirtschaftsgüter bei der Übernehmerin die stillen Reserven in der Beteiligung aufgelöst (obere Ebene).

Der Ansatz der Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter in der Übernahmebilanz ist ertragsteuerlich durchaus zulässig; er führt jedoch zu einer nicht tragbaren Belastung des Umwandlungsvorgangs. Zu der bereits erfolgten Abschlußbesteuerung der umgewandelten Kapitalgesellschaft tritt eine zusätzliche Einkommensbesteuerung der Übernehmerin. Dies belastet die Liquidität eines Unternehmens erheblich und setzt für die Änderung der Rechtsform nahezu unüberwindliche steuerliche Grenzen.

Der Reichsfinanzhof hat daher in Übereinstimmung mit den Gutachten, die der Deutsche Industrie- und Handelstag von den Spitzenverbänden der Wirtschaft eingeholt hatte, bereits im Jahre 1931 den Ansatz der zu übernehmenden Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft bei der Übernehmerin zum Buchwert der Beteiligung zugelassen[1]. Zur Begründung wird dabei ausgeführt, daß es im wesentlichen nur eine Veränderung der juristischen Form sei, wenn an die Stelle der Beteiligung und damit des durch die Kapitalgesellschaft vermittelten Besitzes des Unternehmens das Unternehmen selbst trete. Es erscheine wirtschaftlich unbegründet, in einer bloßen Formveränderung eine steuerpflichtige Realisierung anzunehmen[2].

---

1) RFH Steuer und Wirtschaft 1931 Nr. 7960; ebenso RFH RStBl. 1936 S. 121

2) In der Entscheidung des RFH StuW 1931 Nr. 7960 wird aus diesem Grund die Zulässigkeit einer freiwilligen Gewinnrealisierung durch einen höheren Ansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter abgelehnt. Es sollte zwingend eine Übernahme zu den Buchwerten der Beteiligung erfolgen. Die Besteuerungspraxis und die spätere Rechtsprechung sind dem RFH hierin nicht gefolgt.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat weitgehend die Zustimmung der Lehre gefunden[1] und wurde vom Bundesfinanzhof fortgeführt[2].

Die Übernehmerin kann daher einen Gewinnausweis in ihrer Übernahmebilanz vermeiden. Dies geschieht durch eine Neubewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, da wohl in keinem Fall der Buchwert der Beteiligung mit den bisherigen Buchwerten der übernommenen Wirtschaftsgüter übereinstimmen wird. Die Neubewertung besteht in einer Angleichung des Werts der Wirtschaftsgüter an den Wertansatz der schwindenden Beteiligung. Die Angleichung wird Aufstockung genannt, wenn der bisherige Buchwert der Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft, der sich aus einer Gewinnermittlungsbilanz auf den Umwandlungszeitpunkt nach den allgemeinen Vorschriften ergeben würde, unter dem Buchwert der Beteiligung liegt. In diesem Fall müssen die Werte der übernommenen Wirtschaftsgüter --evtl. bis zu den Teilwerten-- erhöht werden. Es entfällt dann eine Erfolgsauswirkung, da an die Stelle der ausscheidenden Beteiligung die übernommenen Wirtschaftsgüter mit gleich hohem Wertansatz treten.

Eine Abstockung liegt vor, wenn der Buchwert der Beteiligung geringer ist als der nach den allgemeinen Vorschriften zu ermittelnde Buchwert der übernommenen Wirtschaftsgüter. In diesem Fall müssen die Werte der Wirtschaftsgüter vermindert werden, so daß gesetzlich zugelassene stille Reserven gebildet werden.

---

1) Böttcher-Meilicke, a.a.O. III Anm. 197 ff.; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 17 EStG Anm. 4 f; Thiel, Die schwindende Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerrecht, Der Betrieb 1957 S. 28, 30; Veith-Börnstein, a.a.O. § 4 Tz. 11; Birkholz, Fusion und Umwandlung der Aktiengesellschaft im Steuerrecht, Die Aktiengesellschaft, 1962 S. 241; Widmann-Mayer, a.a.O., Anm. 3244; Meyer-Arndt, Steuerbegünstigt umwandeln, Anm. 219; anderer Ansicht Littmann, aaO § 17 Anm. 49,50.

2) BFH BStBl. 1959 III S. 29, 30, 34

Auf- und Abstockung müssen gleichmäßig bei den Wirtschaftsgütern --allerdings mit der Möglichkeit der Beschränkung auf die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens-- vorgenommen werden[1].

Die angeführte Regelung darf nicht so verstanden werden, als habe die Rechtsprechung die unternehmerische Einheit der Kapitalgesellschaft und der sie beherrschenden Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Rechtsform anerkannt. Die Umwandlung wird damit keineswegs endgültig erfolgsneutral ausgestaltet. Auch mit der hier dargestellten Erleichterung bei der Feststellung des Übernahmegewinns wird der grundsätzliche Standpunkt --Umwandlung als steuerwirksames Veräußerungsgeschäft-- nicht aufgegeben. Die Besteuerung des Übernahmegewinns wird nicht erlassen, sondern nur in spätere Zeiträume verlagert. Mit der Abstockung, die der Vermeidung der sofortigen Besteuerung eines Übernahmegewinns dient, kommt es zu einer Unterbewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, die sich bei einer späteren Veräußerung oder sonstigen Gewinnverwirklichung auflöst. Bilanztechnisch werden dabei die stillen Reserven in den eingebuchten Wirtschaftsgütern realisiert, materiell handelt es sich jedoch um die nachgeholte Realisierung des zum Umwandlungszeitpunkt vermiedenen Übernahmegewinns, also die Besteuerung der stillen Reserve in der früheren untergegangenen Beteiligung.

Die Übernehmer sind nicht auf die beiden Möglichkeiten --Ansatz zum Buchwert der Beteiligung oder zum Teilwert der Wirtschaftsgüter-- beschränkt, vielmehr können sie auch zu jedem Zwischenwert einbuchen und somit selbst entscheiden, wie hoch der von ihnen zu versteuernde Übernahmegewinn sein soll. Da es sich bei der Umwandlung steuerlich um die Veräußerung des gesamten Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft handelt, können die Gesellschafter die Besteuerung nach dem

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3251

ermäßigten Steuersatz der §§ 16, 34 EStG beantragen[1].

Neben dem durch Abstockung vermeidbaren Übernahmegewinn, der auch als Übernahmegewinn erster Stufe bezeichnet wird, kann es im Zuge der Umwandlung zu einer weiteren Gewinnauswirkung kommen. Mit dem Erlöschen der rechtlichen Selbständigkeit der Kapitalgesellschaft entfallen Verbindlichkeiten zwischen der Kapitalgesellschaft und der Übernehmerin durch Konfusion. Regelmäßig ist dies ein erfolgsneutraler Vorgang. Ein Aktivposten der Kapitalgesellschaft (Forderung gegen die Übernehmerin) wird einem entsprechenden Passivposten der Übernehmerin (Schuld gegenüber der Übernehmerin) gegenübergestellt, beide entfallen durch Konfusion und es kommt zu einer Bilanzverkürzung, die nicht zur Saldo- (Gewinn-) veränderung führt. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Wertansatz bei der Kapitalgesellschaft oder der Übernehmerin etwa infolge einer Wertberichtigung (Teilwertabschreibung) unterschiedlich ist. In Höhe des unterschiedlichen Ansatzes entsteht ein Gewinn unabhängig davon, ob die Wertberichtigung bei der Übertragerin als Gläubigerin oder bei der Übernehmerin als Gläubigerin vorgenommen wurde.

Auch die Auflösung einer Pensionsrückstellung für den Gesellschafter-Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft, die bei Personengesellschaften keinen Bestand haben kann[2], führt zu einer Gewinnerhöhung bei der Übernehmerin. Man bezeichnet diese geschilderten Gewinnauswirkungen als Übernahmegewinn zweiter Stufe. Der Übernahmegewinn zweiter Stufe entsteht erst nach vollzogener Umwandlung --eine "logische Sekunde später"--, so daß die Tarifbegünstigungen für die Vermögensübertragung

---

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3277; Thiel,- Gedanken - Der Betrieb 1966, S. 1346; anderer Ansicht Erlaß des Bundesfinanzministers vom 27.7.1967 Der Betrieb 1967 S. 1346 (ebenso FM NRW Finanz-Rundschau 1967 S. 508), der systemwidrig und wohl nur aus fiskalischen Gründen eine Veräußerung im Sinne dieser Normen ablehnt.

2) BFHE 87 S. 531

(§§ 16, 34 EStG) auf ihn nicht angewendet werden. Er gehört zum laufenden Gewinn der Übernehmerin, der nach den allgemeinen Vorschriften versteuert wird.

zu b) Beteiligung im Privatvermögen - Übernahme in ein Betriebsvermögen

Liegt die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen der Gesellschafter einer neu zu errichtenden Personengesellschaft (bzw. des Alleingesellschafters, der das Unternehmen als Einzelkaufmann fortführen will, § 15 UmwG), so ist eine errichtende Umwandlung gegeben. Gemäß §§ 16, 20 UmwG fassen die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft den Beschluß über die Gründung einer Personengesellschaft und die gleichzeitige Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf diese neu errichtete Personengesellschaft.

Da mit diesem Beschluß die Anteilsrechte als Vermögensgegenstände des Privatvermögens entfallen und Rechtsvorgänge, die das Privatvermögen berühren, nur in Ausnahmefällen eine Einkommensteuerpflicht auslösen, kann bei den übernehmenden Gesellschaftern regelmäßig nur eine Besteuerung nach den §§ 23, 17 EStG[1,2] in Betracht kommen. Für den Alleingesellschafter

1) § 17 EStG: (Abs. 1) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war und die innerhalb eines Veranlagungszeitraumes veräußerten Anteile eins vom Hundert des Kapitals der Gesellschaft übersteigen. - Satz 3: Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt war.
§ 23 EStG: (Abs. 1) Spekulationsgeschäfte (§ 22 Ziff. 2) sind
Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:
a) .....
b) bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren, nicht mehr als sechs Monate;

2) Möglich ist auch eine Besteuerung nach § 16 EStG, falls die Anteilsrechte durch Einbringung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft erworben wurden und bei dieser Einbringung die stillen Reserven nicht aufgedeckt wurden, vgl. Widmann-Mayer a.a.O. Anm. 3322 und § 17 UmwStG, der weitgehend dem bisherigen Rechtszustand entspricht.

wird, da er eine über 25 % hinausgehende Beteiligung hält, stets eine Steuerpflicht bestehen; für mehrere Anteilseigner nur insoweit, als sie zu mehr als 25 % innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Eintragung der Umwandlung an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren --§ 17 EStG-- oder die Umwandlung innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG - 1/2 Jahr - eingetragen wird.

Für die Frage, ob aus dieser grundsätzlichen Steuerpflicht nach den §§ 17, 23 EStG ein steuerpflichtiger Übernahmegewinn tatsächlich entsteht, müssen die Anschaffungskosten der Beteiligung den Teilwerten des übernommenen Vermögens gegenübergestellt werden[1]. Die Differenz zwischen beiden Werten ist der zu versteuernde Übernahmegewinn.

Ebenso wie bei der verschmelzenden Umwandlung käme es bei der errichtenden Umwandlung zu einer Steuerbelastung der Übernehmer, wenn die Teilwerte des übertragenen Vermögens über dem Anschaffungswert der Beteiligung lägen. Die Rechtsprechung hat jedoch auch hier eine Übernahme des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft zu den Anschaffungskosten der Beteiligung zugelassen[2].

Die übernehmenden Gesellschafter können die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter auf die steuerlichen Anschaffungskosten ihrer Anteilsrechte auf- bzw. abstocken und somit eine sofortige Besteuerung vermeiden[3]. Der Auffassung der Rechtsprechung ist

1) Böttcher-Meilicke, a.a.O. III Anm. 154
2) RFH StuW 1932 Nr. 455; RFH StuW 1932 Nr. 905; RFH RStBl. 1932 S. 542; RFH RStBl. 1932 S. 942 (nur Leitsatz)
3) Technisch geschieht dies in der Weise, daß die Kapitalkonten der Gesellschafter der neu errichteten Personengesellschaft in Höhe der Anschaffungskosten der untergehenden Beteiligung eingerichtet werden. Da häufig die Anschaffungskosten von unterschiedlicher Höhe sein werden, die Beteiligung an den vorhandenen stillen Reserven jedoch nicht von den Anschaffungskosten, sondern von der Höhe des Anteilsbesitzes abhängt, wird meist eine Ausgleichung der Kapitalkonten erforderlich sein, also eine Werterhöhung oder eine besondere Gewinnverteilungsabrede. Diese Ausgleichung ist grundsätzlich kein einkommensteuerpflichtiger Vorgang, da sie nur eine Verzerrung der Vermögensverhältnisse vermeiden soll.

das Schrifttum weitgehend gefolgt[1].

Zulässig ist auch jeder Ansatz des übergehenden Vermögens zwischen den Anschaffungskosten des Beteiligung und dem Teilwert der übergehenden Wirtschaftsgüter[2]. In den Fällen des Ansatzes eines Zwischenwertes soll allerdings nach Böttcher-Meilicke[3] die Tarifvergünstigung des § 34 (halber durchschnittlicher Steuersatz) entfallen, da keine außerordentlichen, d.h. einmaligen Einkünfte vorlägen.

Der Ansatz der Wirtschaftsgüter durch die neu errichtete Gesellschaft bestimmt somit, ob die Übernehmer den Übernahmegewinn (Stille Reserve in der Beteiligung) voll, teilweise oder aber zu einem späteren Zeitpunkt zu versteuern haben.

c) Beteiligung im Privatvermögen - Übernahme in das Privatvermögen

Da die Beteiligung an der schwindenden Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten wurde, kann ebenso wie bei der errichtenden Umwandlung nur eine Steuerpflicht der Übernehmer nach §§ 17, 23 EStG in Betracht kommen, regelmäßig nur dann, wenn der einzelne Übernehmer mehr als 25 % des Kapitals hält. Fälle der Übernahme des Vermögens der Kapitalgesellschaft in das Privatvermögen sind insbesondere dann gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform keine ursprünglich gewerbliche Tätigkeit ausübte, z.B. Grundstücks- oder Vermögensverwaltung.

---

1) Böttcher-Meilicke, a.a.O. Anm. 163; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3329; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 17 EStG Anm. 4 f; Thiel, -Kapitalgesellschaft- Der Betrieb 1957, S. 30; Heuer, Vermeidung eines Umwandlungsgewinns durch Abstocken bei nichtsteuerbegünstigter Umwandlung einer Kapitalgesellschaft, Der Betrieb 1961, S. 791; A.A. Veith-Börnstein, a.a.O. § 4 Tz. 98; Littmann a.a.O. § 17 Anm. 49,50; Krah, a.a.O. StBp 1966, S. 157, 159

2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3329; Böttcher-Meilicke, a.a.O. III Anm. 164

3) Böttcher-Meilicke, a.a.O. Anm. 153: ebenso Littmann, a.a.O. § 17 Anm. 49, 50; Birkholz, a.a.O. AG 1962, S. 241; gegen diese Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3330; Gebhardt, Noch einmal Umwandlung und Gewinnverwirklichung, Deutsche Steuerzeitung 1944, S. 249, 251

Die Umwandlung kann in diesen Fällen bei mehreren Anteilseignern nicht auf eine handelsrechtliche Personengesellschaft, sondern nur auf eine bürgerlich-rechtliche Gesellschaft ohne ein steuerliches Betriebsvermögen vorgenommen werden. Auch bei einer Umwandlung auf eine natürliche Person als Alleingesellschafter erzielt dieser nach der Umwandlung keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern etwa Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung. Die Tatsache, daß nach der Umwandlung kein Gewerbebetrieb und damit kein steuerliches Betriebsvermögen vorliegt, hat sowohl auf die Besteuerung der schwindenden Kapitalgesellschaft als auch auf die Besteuerung des Übernahmegewinns bei den Übernehmern Einfluß.

Wie unter III 1. dieses Abschnittes dargelegt, muß die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft ihr Vermögen in der Abschlußbilanz mit den Teilwerten[1] ansetzen. Infolge der Auflösung des Betriebsvermögens beim Übergang in das Privatvermögen ist ein Ansatz des Vermögens in der Schlußbilanz der Kapitalgesellschaft zu den Teilwerten, die stets ein Fortbestehen des Betriebsvermögens voraussetzen, nicht gerechtfertigt. Bei der Übernahme des Betriebsvermögens in das Privatvermögen der Übernehmer muß daher in der Schlußbilanz der Kapitalgesellschaft der gemeine Wert aller Wirtschaftsgüter angesetzt werden[2].

Nach diesen Werten berechnet sich auch ein gemäß §§ 17, 23 EStG entstehender Übernahmegewinn der Anteilseigner. Er besteht in dem Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und dem gemeinen Wert der in das Pri-

1) § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 3: Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.
2) Böttcher-Meilicke a.a.O. III Anm. 140; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3350; Birkholz, a.a.O., AG 1962 S. 241

vatvermögen übergehenden Wirtschaftsgüter. Eine Möglichkeit, den Übernahmegewinn durch Abstockung der Buchwerte zu vermeiden, besteht hier nicht, da bei einer Übernahme in das Privatvermögen eine Gewinnermittlung nach den §§ 4, 5 EStG entfällt und Buchwerte somit nicht weitergeführt werden. Die Abstockung soll allein der Verlagerung des Übernahmegewinns in spätere Zeiträume dienen und eine Verlagerung ist nicht möglich, wenn der Betriebsvermögensvergleich entfällt.

Bei der Umwandlung unter Übernahme des Vermögens der Kapitalgesellschaft in das Privatvermögen der Anteilseigner entsteht daher die zweifache Belastung durch die Schlußkörperschaftsteuer der schwindenden Kapitalgesellschaft und die Einkommensbesteuerung der Übernehmer, soweit bei ihnen die Voraussetzungen der §§ 17, 23 EStG vorliegen.

3. Stellungnahme

Die nicht steuerbegünstigte Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person führt nach den Grundsätzen des gewinnverwirklichenden Veräußerungsgeschäfts zu einer Schlußkörperschaftsteuer der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft, bei der die stillen Reserven --ausschließlich eines selbst geschaffenen Geschäftswerts-- der Besteuerung durch die Körperschaftsteuer unterworfen werden. Dagegen darf ein etwaiger Übernahmegewinn der übernehmenden Gesellschafter --die stille Reserve in der Beteiligung--, die bei der Einbuchung der Teilwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter an die Stelle der Beteiligung sichtbar würde, durch Abstockung auf spätere Besteuerungszeiträume verlagert werden. Eine Ausnahme besteht bei dem Übergang in das Privatvermögen.

Die Schlußkörperschaftsteuer ist nach dem rechtlichen Gewinnrealisierungsprinzip gerechtfertigt, da die übergehenden Wirtschaftsgüter aus der Steuerbefangenheit durch die Körperschaftsteuer gelöst werden und auf Übernehmer übertragen werden, die

der Einkommensteuer unterliegen. Ein späterer Zugriff der Körperschaftsteuer ist nicht mehr möglich. Es müssen daher in der Übertragungsbilanz (Abschlußbilanz) der Kapitalgesellschaft die stillen Reserven aufgelöst und der Körperschaftsteuer unterworfen werden.

Dagegen ist die sofortige Besteuerung eines Übernahmegewinns bei den Übernehmern nicht gefordert, da die stillen Reserven in der Beteiligung, die sich aus dem Buchwert der Beteiligung und den Teilwerten der übergehenden Wirtschaftsgüter errechnen lassen, in den folgenden Besteuerungszeiträumen durch gewinnrealisierende Vorgänge bei den Übernehmern aufgelöst und im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs mit Einkommensteuer belastet werden. Daher ist es gestattet, die stille Reserve in der Beteiligung durch Abstockung auf die übernommenen Wirtschaftsgüter zu übertragen.

Mit dieser steuerlichen Regelung ist der Umwandlungsvorgang nicht steuerneutral ausgestaltet, wie es von betriebswirtschaftlicher Seite gefordert wird[1]. Es ist jedoch bei der Kritik an der steuerlichen Belastung zu beachten, daß nach dem geltenden deutschen Steuersystem eine Zweifachbelastung durch Einkommen- und Körperschaftsteuer gefordert ist, falls die unternehmerische Betätigung unter Einschaltung rechtlich selbständiger Körperschaften erfolgt. Die bei der Umwandlung heranzuziehenden Vorschriften der §§ 15, 14 KStG dienen nicht der Verhinderung von Unternehmensneugestaltungen --wenngleich sie diesen unerwünschten Erfolg erzielen können--, sondern der strikten Durchführung einer eingeleiteten Doppelbelastung der in einer Kapitalgesellschaft erzielten Erträge. Eine Unternehmensumformung soll kein Mittel sein, einer bestehenden Doppelbelastung mit Wirkung für die Vergangenheit zu entgehen.

1) so grundsätzlich Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band II, 1. Halbbd. S. 155 f., 172 f.

Aus diesem Grunde können die Angriffe gegen die ertragsteuerliche Umwandlungsbelastung sinnvoll nur gegen die Zweifachbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer gerichtet sein. Daraus wird auch deutlich, daß eine Erleichterung der Umwandlung, die betriebswirtschaftlich gefordert ist und die der Gesetzgeber mit dem Umwandlungsteuergesetz 1969 geschaffen hat, nur in einer Durchbrechung des Systems der vollständigen Erfassung der Erträge --einschließlich der noch nicht ausgewiesenen-- durch die Körperschaftsteuer und die sich anschließende Einkommensteuer bestehen kann.

IV. Besteuerung der Verschmelzung mit Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft und der Umwandlung auf eine körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter

Als dritte Gruppe der Unternehmensumformung sind zwei Sonderfälle von Verschmelzungen und Umwandlungen zu erörtern. Es handelt sich um die umwandelnde Verschmelzung und die Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter.

1. Begriffserklärung

Nach § 344 AktG ist die Verschmelzung der nach Aktienrecht verschmelzungsfähigen Kapitalgesellschaften auch dann zulässig, wenn die aufnehmende Gesellschaft an der übertragenden Gesellschaft beteiligt ist. Da handelsrechtlich in einem derartigen Fall im Zuge der Verschmelzung eigene Aktien von der aufnehmenden Gesellschaft an sich selbst ausgegeben werden müßten und dies nicht zulässig ist, gestattet § 344 AktG, insoweit auf eine Erhöhung des Grundkapitals zu verzichten, als eine Beteiligung besteht. Mit der Eintragung der Verschmelzung tritt anteilig das übernommene Vermögen an die Stelle der untergehenden Beteiligung. Der Austausch des Bilanzpostens Beteiligung gegen

die Wirtschaftsgüter der übertragenden Kapitalgesellschaft gibt bereits einen Hinweis auf die Ähnlichkeit einer derartigen Verschmelzung mit einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz. Die Verschmelzung mit Anteilsbesitz der übernehmenden Kapitalgesellschaft an der übertragenden Kapitalgesellschaft wird daher als umwandelnde Verschmelzung bezeichnet.

Es gilt jedoch zu beachten, daß die Terminologie nicht einheitlich ist. Insbesondere in älteren Abhandlungen wird diese Form der Verschmelzung als verschmelzende Umwandlung bezeichnet[1]. Dieser Ausdruck wird dem Vorgang nicht gerecht, da es sich um eine Verschmelzung, nicht aber um eine Umwandlung handelt. Der Begriff verschmelzende Umwandlung kennzeichnet vielmehr --wie auf S. 16 ausgeführt-- eine Umwandlung auf einen bestehenden Rechtsträger.

Eine Übertragung des Vermögens kann auch durch Umwandlung vorgenommen werden, wenn die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft mehr als 90 % beträgt, § 15 UmwG. In diesem Fall überschneiden sich die Anwendungsbereiche der (umwandelnden) Verschmelzung und der (verschmelzenden) Umwandlung, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft eine AG oder KGaA ist. Beide rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten führen zu dem gleichen wirtschaftlichen Ergebnis einer Zusammenfassung zweier selbständiger aber kapitalmäßig verbundener Unternehmenseinheiten[2].

1) Neumann, a.a.O. DB 1965 S. 7; Thiel,- Kapitalgesellschaft, DB 57 S. 28, der sich jedoch in DB 1959 S. 1093, Die Gewinnverwirklichung bei der Liquidation, der Verschmelzung und der nicht steuerbegünstigten Umwandlung von Kapitalgesellschaften, der herrschenden Terminologie anschließt.

2) Im Unterschied zur Verschmelzung, bei der alle Gesellschafter der Übertragerin auch Gesellschafter der Übernehmerin werden, haben sie bei der Umwandlung ein Wahlrecht, ob sie als Minderheitsgesellschafter gegen Abfindung ausscheiden wollen oder Anteilsrechte der Übernehmerin beanspruchen wollen.

2. Die Besteuerung der umwandelnden Verschmelzung

a) Besteuerung der übertragenden Gesellschaft

aa) Rechtsprechung und Lehre bis zum Jahre 1957

Grundsätzlich ist mit dem Erlöschen der Kapitalgesellschaft bei der Verschmelzung der § 15 KStG anzuwenden, nach dessen Absatz 2 eine Auflösung der stillen Reserven und damit eine Schlußkörperschaftsteuer der übertragenden Gesellschaft vermieden werden kann. Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 KStG[1] bleibt jedoch der beim Übergang des Vermögens entstehende Gewinn (Unterschied der Buchwerte des Vermögens zu seinen Teilwerten) nur insoweit außer Ansatz, als das Vermögen gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten übergeht. Besitzt die übernehmende Gesellschaft Anteile an der übertragenden Gesellschaft, so werden für den dem Anteilsbesitz entsprechenden Teil des Vermögens keine Anteilsrechte ausgegeben, sondern das Vermögen der übertragenden Gesellschaft wird im Hinblick auf die eigene Beteiligung empfangen. Zur Frage, ob damit den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 KStG entsprochen ist, führt der Reichsfinanzhof in seiner grundlegenden Entscheidung v. 6.7.1943[2] aus: "Eine ausdrückliche Voraussetzung für den Eintritt der Steuervergünstigung ist, daß der Vermögensübergang als Ganzes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft erfolgt. Auch nach dem Handelsrecht (vgl. § 233 AktG[3]) ist grundsätzlich Voraussetzung einer Verschmelzung der Vermögensübergang als Ganzes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Ei

---

1) § 15 Abs. 2 KStG: Der beim Übergang sich ergebende Gewinn scheidet für die Besteuerung insoweit aus, als die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
1. das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muß als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen;
2. es muß sichergestellt sein, daß dieser Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.

2) RStBl. 1943 S. 758; die Entscheidung betrag eine Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter, nimmt aber zunächst zur aktienrechtlichen (umwandelnden) Verschmelzung Stellung.

3) § 233 AktG 1937 = § 339 AktG 1965

ne Ausnahme enthält § 238 AktG[1] insoweit, als die übernehmende Gesellschaft Gesellschaftsrechte der übertragenden Gesellschaft besitzt. Um ein Auseinandergehen von Handelsrecht und Steuerrecht zu vermeiden, wird auch auf steuerlichem Gebiet vom Erfordernis der Gewährung von Gesellschaftsrechten insoweit Abstand genommen, als die übernehmende Gesellschaft Gesellschaftsrechte der übertragenden Gesellschaft besitzt".

Der Reichsfinanzhof sah demnach entgegen dem Wortlaut des § 15 Abs. 2 KStG von der Voraussetzung der Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der umwandelnden Verschmelzung ab, so daß die einzuschmelzende (übertragende) Gesellschaft keinen Übertragungsgewinn zu versteuern hatte.

Von den Finanzverwaltungen wurde nach dieser Entscheidung des Reichsfinanzhofes § 15 Abs. 2 KStG in den Fällen der umwandelnden Verschmelzung angewandt[2]. Damit trat keine steuerliche Belastung der übertragenden Gesellschaft ein, wenn die übernehmende Gesellschaft die Buchwerte der Übertragerin fortführte.

bb) Die Auffassung von Thiel

Gegen die bis dahin herrschende Auffassung zur Besteuerung der umwandelnden Verschmelzung wandte sich im Jahre 1957 Thiel[3].

Er weist auf den grundsätzlichen Unterschied zwischen der echten Verschmelzung --ohne Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft-- und der umwandelnden Verschmelzung[4] ---mit Anteilsbesitz-- hin. Im ersteren Falle stelle das

1) § 238 AktG 1937 = § 344 AktG 1965
2) Vgl. Herrmann-Heuer, a.a.O. § 15 KStG Anm. 21
3) Die schwindende Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerrecht, Der Betrieb 1957 S. 28 f.
4) in seiner damaligen Terminologie: verschmelzende Umwandlung

übergehende Vermögen eine erfolgsneutrale Einlage (Vermögensmehrung auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage) dar, während im zweiten Fall die Übernehmerin das auf sie übergehende Vermögen in Höhe ihrer Beteiligung erfolgswirksam zu übernehmen habe, weil dieser Teil des übernommenen Vermögens der Gegenwert für ein hingegebenes Wirtschaftsgut --die geschwundene Beteiligung-- sei[1]. Der Unterschied zwischen dem Buchwert der geschwundenen Beteiligung und der anteiligen Wertsubstanz des übernommenen Vermögens werde innerhalb der umwandelnden Verschmelzung früher oder später bei der Übernehmerin Gewinn aus der Aufgabe der Beteiligung, eine Fortführung der stillen Reserven der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 2 KStG liege hierin nicht.

Dieser Auffassung liegen folgende Überlegungen zugrunde:

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist die Versteuerung der stillen Reserven der übertragenden Gesellschaft damit gesichert, daß die Übernehmerin die bisherigen Buchwerte fortführt. Damit seien bei einer Realisierung die übertragenen stillen Reserven in späteren Zeiträumen zu erfassen.

Im Gegensatz hierzu ist Thiel der Ansicht, daß die Fortführung der Buchwerte bei der übernehmenden Gesellschaft in Höhe der Beteiligung nicht zur Sicherstellung der späteren Besteuerung im Sinne des § 15 Abs. 2 KStG führen könne, da die späteren Realisierungsvorgänge immer nur den Gewinn aus der aufgegebenen Beteiligung beträfen. Veräußerungen der zu den Buchwerten übernommenen Wirtschaftsgüter seien stets als Auflösung der stillen Reserve in der geschwundenen Beteiligung zu werten, während die stillen Reserven, die bei den Wirtschaftsgütern der übertragenden Gesellschaft bestanden hätten, mangels einer Erfassung ohne Steuerbelastung untergegangen seien. Thiel geht somit davon aus, daß bei einer Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft an der

---

1)Der Betrieb, - 1957 S. 29 - Kapitalgesellschaft -

übertragenden Gesellschaft die Verlagerung der stillen Reserven der Übertragerin auf die Übernehmerin nicht durch Buchwertfortführung erfolgen könne.

Damit darf nach seiner Auffassung auch § 15 Abs. 2 KStG, der nur eine Steuerverlagerung gestatte, nicht bei der umwandelnden Verschmelzung angewendet werden, da diese Vorschrift bei ihrer Anwendung auf die umwandelnde Verschmelzung zu einer Befreiung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft von der Körperschaftsbesteuerung führen würde. Daher muß nach der Ansicht von Thiel bei der umwandelnden Verschmelzung eine anteilige Auflösung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft in Höhe der Beteiligung der Übernehmerin an der Übertragerin stattfinden. Insoweit wird daher auf die Besteuerung der schwindenden Kapitalgesellschaft der § 15 Abs. 1 KStG angewandt.

Im Ergebnis führt diese Auffassung zu einer dreifachen Besteuerung des Verschmelzungsvorgangs mit doppelter Körperschaft- und einfacher Einkommensteuer. Thiel bezeichnet dieses von ihm vertretene Ergebnis als wirtschaftspolitsch höchst unerwünscht. Ein sich derartig auswirkendes Umwandlung- und Verschmelzungsteuerrecht müsse nicht nur aus wirtschaftlicher, sondern auch aus fiskalischer Sicht als verfehlt bezeichnet werden[1]. De lege ferenda fordert er daher ein steuerneutrales Verschmelzung- und Umwandlungsteuerrecht.

Die Auffassung von Thiel hat sich in der Folgezeit die Finanzverwaltung zu eigen gemacht, indem sie bei der übertragenden Gesellschaft in der Höhe des Anteilsbesitzes der übernehmenden Gesellschaft eine Schlußkörperschaftsteuer nach § 15 Abs. 1

1) Der Betrieb 1957 S. 28, 31 - Kapitalgesellschaft -; ebenso Der Betrieb 1959 S. 1097 - Gewinnverwirklichung -

KStG erhob und eine Steuerverlagerung nach § 15 Abs. 2 KStG nicht zuließ[1,2].

cc) Die Stellungnahme gegen die Auffassung von Thiel

Theo Fasselt[3] wandte sich in seinem Beitrag "Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG bei der nicht unter das Umwandlungsgesetz[4] fallenden Verschmelzung" gegen die Argumentation von Thiel.

Er betonte, daß § 15 Abs. 2 KStG allein die Besteuerung der schwindenden Kapitalgesellschaft betreffe[5]. Dies ergebe sich aus der Gesetzessystematik und dem gesetzgeberischen Grundgedanken, der der Vorschrift zugrunde liege. § 15 Abs. 2 KStG bezwecke allein die Sicherstellung der späteren Besteuerung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft. Die Erfassung dieser stillen Reserven durch die Körperschaftsteuer sei dadurch gewährleistet, daß die übernehmende Gesellschaft die Buchwerte fortführe. Damit unterlägen die stillen Reserven der übertragenden Gesellschaft in der gleichen Weise, in der sie sonst bei der übertragenden Gesellschaft der körperschaftsteuerlichen Belastung unterlegen hätten, nach der Verschmel-

1) FM NRW vom 2.9.1958 BStBl. 1958 II S. 142 = Der Betrieb 1958 S. 1198
2) Auch das Umwandlungsteuergesetz 1969 schließt sich der Ansicht von Thiel an und stellt die umwandelnde Verschmelzung in den §§ 15 ff. von Steuerbelastungen frei. Dies wäre nicht erforderlich, wenn der Gesetzgeber von einer Steuerbefreiung de lege lata ausgegangen wäre.
3) Der Betrieb 1959 S. 1064; ebenso Der Betrieb, 1960 S. 68 Verschmelzung bei Anteilsbesitz der aufnehmenden Gesellschaft
4) Gemeint ist das Umwandlungsteuergesetz 1957
5) Vgl. Meyer-Arndt, Steuerrechtliche Fragen der Fusion, Steuerberater-Jahrbuch 1966/67 S. 197, 227; Bühler-Paulick, Einkommensteuer-Körperschaftsteuer § 15 KStG Anm. 1

zung bei der übernehmenden Gesellschaft später einmal der Körperschaftsteuer. Der Zweck des § 15 Abs. 2 KStG sei somit auch bei der Verschmelzung mit Anteilsbesitz erfüllt. Insbesondere fordere das Körperschaftsteuerrecht entgegen der Ansicht von Thiel keine dreifache Belastung des Gewinns der übertragenden Gesellschaft. Dies ergebe sich aus dem von Thiel nicht berücksichtigten Schachtelprivileg (§ 9 KStG).

Flume[1] verweist ebenfalls darauf, daß bei der echten Verschmelzung wie auch bei der umwandelnden Verschmelzung das Vermögen der schwindenden Gesellschaft dem Körperschaftsteuernexus verhaftet bleibe und die Beteiligungsverhältnisse materiell sich nicht änderten. Daher sei eine analoge Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG auf den Vorgang berechtigt. Die Besonderheit der umwandelnden Verschmelzung bestehe nur darin, daß das Doppelbesteuerungsverhältnis erlösche und so die stillen Reserven im Beteiligungsansatz der übernehmenden Gesellschaft bei dieser nicht mehr der Besteuerung unterliegen könnten. Dies hindere jedoch die Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG auf die umwandelnde Verschmelzung nicht, da diese Vorschrift nur von der Besteuerung der schwindenden Kapitalgesellschaft her gedacht sei. Die Besteuerung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft sei aber bei der übernehmenden Gesellschaft sichergestellt, so daß hinsichtlich dieser stillen Reserven keine Besteuerung bei der schwindenden Kapitalgesellschaft erfolgen müsse. Thiel argumentiere, da er die Besteuerung der Unternehmensumformung als Gesamtproblem ansehe, nur vom Standpunkt des Übernehmers, wenn er statt auf die Sicherstellung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft auf die stillen Reserven im Beteiligungsansatz bei der übernehmenden Gesellschaft abstelle.

1) Der Betrieb 1959 S. 1233, Die Anwendbarkeit des § 15 Abs. 2 KStG auf die umwandelnde Verschmelzung und die Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft (Bericht)

Auch Neumann[1] wendet sich gegen die Stellungnahme von Thiel und beruft sich hierfür auf zwei Urteile des Bundesfinanzhofes. Die Urteile betrafen die Verschmelzung von Genossenschaften (§ 93 a GenG)[2] und von Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit[3]. In beiden Entscheidungen war fraglich, ob § 15 Abs. 2 KStG, der nur von Kapitalgesellschaften spricht, auf Verschmelzung anderer körperschaftsteuerpflichtiger Gebilde angewendet werden kann. Der Bundesfinanzhof lehnt sowohl die direkte als auch die analoge Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG ab. Er betont unter Hinweis auf die Umwandlung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften, bei denen das Gericht eine Gewinnrealisierung bejaht, daß die für die Gewinnrealisierung bedeutsame Sicherstellung der künftigen steuerlichen Erfassung der stillen Rücklagen nicht gewährleistet sei, wenn die stillen Rücklagen der bisher bestehenden Doppelbelastung mit der Körperschaftsteuer bei der Kapitalgesellschaft und der Einkommensteuer bei den Gesellschaftern entzogen würden. Wörtlich wird ausgeführt: "Bleiben indessen die bei der Umwandlung oder bei einer der Umwandlung wirtschaftlich und rechtlich nahestehenden Verschmelzung vorhandenen stillen Rücklagen der übertragenden Gesellschaft im Bereich der Steuerart, zu deren Lasten sie gebildet wurden, was bei der Verschmelzung von Genossenschaften ebenso wie bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften der Fall ist, so kann in der Tatsache allein, daß das bisherige Steuersubjekt durch die Verschmelzung untergeht, kein Zwang zur Gewinnrealisierung hergeleitet werden. Der Senat sieht deshalb in § 15 Abs. 2 KStG den Ausdruck eines allgemeinen, die Gewinnrealisierung betreffenden Rechtsgedankens und hält es jedenfalls nicht für zulässig, aus dieser Vorschrift einen Umkehrschluß zu ziehen".

---

1) Gewinnrealisierung bei der verschmelzenden Umwandlung? Der Betrieb 1965 S. 7
2) BFH BStBl. 1962 III S. 351
3) BFH BStBl. 1962 III. S. 354

Damit kommt der Bundesfinanzhof jedenfalls im Ergebnis zu einer analogen Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG auf die Verschmelzung von Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit.

Da nach Neumann[1] bei der umwandelnden Verschmelzung[2] die spätere Versteuerung der stillen Reserven der schwindenden Gesellschaft in der gleichen Steuerart gewährleistet ist, fordert er die Anwendung des vom Bundesfinanzhof formulierten Grundgedankens des § 15 Abs. 2 KStG auch auf die umwandelnde Verschmelzung[3].

Der Bundesfinanzhof hat zur umwandelnden Verschmelzung bisher nicht unmittelbar Stellung genommen, er bestätigt jedoch in einer Entscheidung vom 14.5.1969[4], die die Umwandlung einer GmbH auf eine AG als Alleingesellschafterin betraf, die Entscheidung des Reichsfinanzhofs[5], in der die Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG auf eine umwandelnde Verschmelzung bejaht wurde.

---

1) Der Betrieb 1965 S. 7,8
2) Er bezeichnet sie als verschmelzende Umwandlung
3) Thiel weist in seiner Entgegnung, Der Betrieb 1965 S. 720, Nochmals: Gewinnrealisierung bei "verschmelzender Umwandlung", zu Recht darauf hin, daß in den vom BFH entschiedenen Fällen eine Beteiligung der Gesellschaften aneinander nicht gegeben war, so daß die Aussagekraft der Entscheidungen für den vorliegenden Fall nicht von Bedeutung sein kann
4) Der Betrieb 1969 S. 1776; BStBl 1969 II S. 598. Diese Entscheidung wurde mit Urteil vom 13.Oktober 1971 (BStBl 1972 II. S. 97) bestätigt. Aufgrund dieser beiden Urteile hat die Finanzverwaltung erneut ihre Haltung geändert und läßt nunmehr die analoge Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG auf die verschmelzende Umwandlung zu (koordinierter Ländererlaß FM NRW vom 27.6.1972 - Der Betrieb 1972 S. 1265)
5) RStBl. 1943 S. 758

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muß somit die übertragende Gesellschaft ihre stillen Reserven nicht auflösen und der Besteuerung unterwerfen, da die übernehmende Kapitalgesellschaft zur Fortführung der Buchwerte berechtigt ist und diese Fortführung der Buchwerte eine spätere Erfassung der stillen Reserve durch die Körperschaftsteuer ermöglichen soll.

b) Die Besteuerung der übernehmenden Kapitalgesellschaft

Folgt man der herrschenden Lehre und Rechtsprechung mit der Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG auf die umwandelnde Verschmelzung, so kann die übernehmende Gesellschaft die Buchwerte der übertragenden Gesellschaft fortführen. Damit tritt in der Bilanz der Übernehmerin an die Stelle der bisherigen Anteile der entsprechende Teil der Vermögenswerte der übertragenden Gesellschaft zu den bisherigen Buchwerten[1]. Da die anteiligen Buchwerte des übernommenen Vermögens und der Buchwert der Beteiligung regelmäßig nicht identisch sind, könnte es zum Ausweis eines Gewinns (Verlusts) kommen, wenn der Buchwert der Beteiligung niedriger (höher) war als die anteiligen Buchwerte des übernommenen Vermögens.

Im Falle eines Verlustausweises sind nach Flume[2] die übernommenen Wirtschaftsgüter wertmäßig aufzustocken. Die stillen Reserven der übergehenden Wirtschaftsgüter sind also bis zur Höhe des Beteiligungsansatzes aufzulösen, so daß ein Verlustausweis vermieden wird. Dies hat zugleich Auswirkungen auf die Besteuerung der übertragenden Gesellschaft, da insoweit nicht gemäß § 15 Abs. 2 KStG die übernehmende Gesellschaft

1) Hinsichtlich des Teils des Vermögens, der gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übergeht, gilt die steuerliche Regelung des § 15 Abs. 2 KStG uneingeschränkt
2) Der Betrieb 1959 S. 1233, 1234; trotz des unterschiedlichen Ausgangspunktes ebenso Thiel, Der Betrieb, 1957 S. 28, 30 - Kapitalgesellschaft -

die Buchwerte fortgeführt hat. Es ist also eine Schlußbesteuerung der Übertragerin durchzuführen, die sich nach den erhöhten Ansätzen bei der Übernehmerin richtet.

Ergibt sich bei der Übernehmerin ein Verschmelzungsgewinn --die Buchwerte des übernommenen Vermögens sind höher als der Beteiligungsansatz (anteilig, falls keine 100 %ige Beteiligung besteht)-- so ist dieser Gewinn grundsätzlich der Körperschaftsteuer bei der Übernehmerin zu unterwerfen. Nach Flume[1] steht der übernehmenden Gesellschaft --ebenso wie bei der Umwandlung auf eine Personengesellschaft-- jedoch ein Wahlrecht zu, ob sie den Gewinn ausweisen will oder durch Abstocken der Buchwerte die Besteuerung aufschieben will.

Nach der Auffassung von Thiel[2] kann die übernehmende Gesellschaft ebenfalls wählen, ob sie den Gewinn ausweisen oder vermeiden will. Der Unterschied zu der Stellungnahme von Flume besteht nur darin, daß nach Flume bei der Abstockung gemäß § 15 Abs. 2 KStG von den bisherigen Buchwerten der Übertragerin auszugehen ist, während nach Thiel gemäß § 15 Abs. 1 KStG die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter Ausgangswerte der Abstockung sind.

Damit decken sich im Ergebnis die Auffassungen von Thiel und der herrschenden Lehre hinsichtlich der Besteuerung der Übernehmerin bei der umwandelnden Verschmelzung. Gegensätzliche Ansichten bestehen nur bezüglich der Besteuerung der Übertragerin.

1) Der Betrieb 1959, S. 1233, 1234
2) Der Betrieb 1957, S. 28, 30 - Kapitalgesellschaft -

3. Die Besteuerung der Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter

a) Besteuerung der übertragenden Gesellschaft

Besitzt eine übernehmende AG (KGaA) mehr als 90 % der Anteile an der übertragenden Gesellschaft, so kann sie statt der (umwandelnden) Verschmelzung auch eine Umwandlung nach dem handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz durchführen[1]. Damit ist zugleich gesagt, daß ein an dem wirtschaftlichen Geschehen orientiertes Steuerrecht beide Vorgänge gleich behandeln muß. Dies fordern sowohl Flume[2] als auch Thiel[3]. Da sie jedoch hinsichtlich der Besteuerung der umwandelnden Verschmelzung unterschiedlicher Auffassung sind, wirkt sich dies auch bei der Beurteilung der Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter aus.

Flume verlangt im Rahmen der Umwandlungsbesteuerung die Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG, da die Besteuerung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft durch Fortführung der Buchwerte bei der Übernehmerin sichergestellt sei. Dies rechtfertige die Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG, obwohl die Übertragung des Vermögens nicht gegen die Ausgabe von Gesellschaftsrechten erfolge. Daß die stillen Reserven, die in der Beteiligung an der schwindenden Kapitalgesellschaft --also bei der Übernehmerin-- lägen, aus der Besteuerung entlassen würden, sei ebenso wie bei der umwandelnden Verschmelzung ohne Bedeutung, da § 15 Abs. 2 KStG nur die Besteuerung der schwin-

1) Für eine GmbH oder eine bergrechtliche Gewerkschaft als Übernehmerin ist Letzteres der einzige Weg zur Unternehmensumformung, da die Verschmelzung nur von einer AG oder KGaA als aufnehmende Gesellschaft durchgeführt werden kann.
2) Flume, Die Anwendbarkeit des § 15 Abs. 2 KStG ...., Der Betrieb 1959 S. 1233, 1234
3) Thiel, - Gewinnverwirklichung - Der Betrieb 1959 S. 1092, 1095

denden Kapitalgesellschaft betreffe. Deren stille Reserven würden durch die Buchwertverknüpfung nicht beeinträchtigt und verblieben innerhalb der Körperschaftsteuernexus.

Die Auffassung von Flume wird gestützt durch das bei der umwandelnden Verschmelzung bereits zitierte Urteil des Reichsfinanzhofs vom 6.7.1943[1], das den Fall einer Umwandlung einer GmbH auf eine AG betraf. Der Reichsfinanzhof führt aus: "§ 15 KStG gilt auch in den Fällen der Umwandlung und zwar sowohl der Umwandlung nach dem Aktiengesetz[2] als auch der Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz[3]. Grundsätzlich ist bei der Umwandlung nach § 15 Abs. 1 KStG zu verfahren... Soweit der Gewinn auf die untergehenden Gesellschaftsrechte entfällt, waren im Streitfalle die Voraussetzungen für die Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG gegeben, da infolge des Übergangs des Vermögens der übertragenden Gesellschaft zu den Buchwerten die spätere Versteuerung dieses Gewinns sichergestellt ist".

Das Finanzgericht Baden-Württemberg folgt in seiner Entscheidung[4], die einen vergleichbaren Fall betraf, der Ansicht des Reichsfinanzhofs. Das Gericht vertritt die Meinung, daß die entsprechende Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG bei der umwandelnden Verschmelzung und der (verschmelzenden) Umwandlung geboten sei, weil diese Fälle von dem im Gesetz entschiedenen

1) RStBl. 1943 S. 758
2) Bei den Umwandlungen nach dem Aktiengesetz handelt es sich um formwechselnde Umwandlungen unter Aufrechterhaltung der Identität der juristischen Person.
Dabei liegt kein Vermögensübergang vor, so daß es nach jetzt herrschender Ansicht einer Berufung auf § 15 KStG nicht bedarf, da keine ertragsteuerlichen Folgen bei diesem Vorgang eintreten.
3) Umwandlungsgesetz vom 5.7. 1934 (RGBl. I S. 569, 572)- Vorgänger des Umwandlungsgesetzes von 1956
4) EFG 1967 S. 305

Fall der Verschmelzung durch Aufnahme[1] bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht wesentlich abwichen. Eine Gewinnrealisierung, wie sie im vorliegenden Falle das Finanzamt fordere, entspreche zwar dem Buchstaben des Gesetzes, das die Vergünstigung des § 15 Abs. 2 KStG nur bei bestimmten Formen der Verschmelzung vorsehe. Diese Auffassung verkenne jedoch den Sinn des § 15 Abs. 2 KStG, denn die bei der übertragenden Gesellschaft vorhandenen stillen Rücklagen schieden nicht aus dem Bereich der Körperschaftsteuer aus, so daß ein Zwang zur Auflösung der stillen Rücklagen nur dann bejaht werden könne, wenn er sich aus den steuerlichen Vorschriften eindeutig ergebe. Dies sei nicht der Fall, weshalb die analoge Anwendung des § 15 Abs. 2 KStG geboten sei.

Das Urteil des FG Baden-Württemberg, gegen das Revision eingelegt wurde, bestätigte der Bundesfinanzhof im Urteil vom 14.5. 1969[2] mit der im wesentlichen gleichen Begründung.

Thiel fordert hingegen[3], daß bei der nicht steuerbegünstigten Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter in gleicher Weise verfahren werde, wie bei der umwandelnden Verschmelzung. Nach § 15 Abs. 1 KStG sollen die stillen Reserven im Vermögen der übertragenden Gesellschaft aufgelöst und der Besteuerung unterworfen werden.

b) Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft

Es gelten hier die Ausführungen zur Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft bei der umwandelnden Verschmelzung. Es besteht also nach allgemeiner Ansicht die Möglichkeit den Ausweis eines Gewinns durch Abstockung zu vermeiden. Die dadurch erforderliche Abweichung von den Buchwerten der schwindenden Kapitalgesellschaft berührt nach h.L., nicht die Anwendung des § 15 Abs. 2

1) Damit ist die Verschmelzung ohne Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft angesprochen.
2) Der Betrieb 1969 S. 1776
3) Thiel, Der Betrieb 1959 S. 1092, 1095 -Gewinnverwirklichung-

KStG, der strikte Buchwertfortführung verlangt, da die Abstockung die stillen Reserven in dem übernommenen Vermögen nicht mindert, sondern noch erhöht.

4. Stellungnahme

Die umwandelnde Verschmelzung, die eine aktienrechtliche Verschmelzung mit Anteilsbesitz der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft darstellt, und die Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter unterscheiden sich in ihren wirtschaftlichen Auswirkungen nicht grundlegend voneinander. Es ist daher Thiel und Flume darin zuzustimmen, daß auch die steuerliche Behandlung der Vorgänge gleichgeartet sein muß.

Hinsichtlich der Auffassungen über die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft bestehen zwischen Thiel und der herrschenden Lehre sowie der Rechtsprechung keine wesentlichen Unterschiede. Die Übernehmerin darf das zufließende Vermögen mit dem Buchwert der bisherigen, erlöschenden Beteiligung bewerten und somit eine sofortige Steuerbelastung vermeiden.

Dagegen bestehen unterschiedliche Ansichten darüber, ob die übertragende Gesellschaft die stillen Reserven ihres Betriebsvermögens der Besteuerung unterwerfen muß, soweit die Beteiligung der Übernehmerin besteht.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung kann die übertragende Gesellschaft in ihrer steuerlichen Schlußbilanz die Wertansätze nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften über den Jahresabschluß wählen. Damit entfällt eine Abschlußbesteuerung der stillen Reserven bei der Übertragerin. Zur Begründung dieser Auffassung beruft man sich darauf, daß die Übernehmerin die Buchwerte fortführe --gegebenenfalls zusätzlich abgestockt zur Vermeidung eines Übernahmegewinns-- und somit die stillen Reserven im laufenden Geschäftsgang der Übernehmerin aufgelöst würden und dann der Körperschaftsteuer unterlägen. Damit sei ihre Besteuerung im Sinne des § 15 Abs. 2 KStG sichergestellt und es bedürfe keiner Schlußbesteuerung der Übertragerin nach § 15 Abs. 1 KStG.

Betont die herrschende Ansicht ausdrücklich, daß die Besteuerung der stillen Reserven bei der Übernehmerin sichergestellt sei, so vertritt Thiel in deutlichem Gegensatz hierzu die Auffassung, daß eine Besteuerung nach den von der herrschenden Ansicht entwickelten Grundsätzen zu einer Steuerbefreiung der stillen Reserven der Übertragerin führen würde. Eine Verlagerung dieser stillen Reserven auf die Übernehmerin sei nicht möglich, soweit eine Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft bestehe und das Vermögen im Hinblick auf diese Beteiligung übernommen werde. Daher müsse die übertragende Gesellschaft in dem der Beteiligung entsprechenden Teil ihres Vermögens gemäß § 15 Abs. 1 KStG die stillen Reserven auflösen und versteuern. Danach müssen z.B. bei einer 95 %igen Beteiligung der Übernehmerin an der Übertragerin die stillen Reserven zu 95 % aufgelöst werden.

Zur Beurteilung dieser elementaren Meinungsverschiedenheit bedarf es eines Rückgriffs auf allgemeine bilanzielle und bilanzsteuerliche Grundsätze.

Die maßgeblichen ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften für die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind in § 6 EStG enthalten. Entscheidender Wert für den Ansatz eines Wirtschaftsgutes in der Bilanz sind generell die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies geht von der Einsicht aus, daß ein Gewerbetreibender nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten handelt und für einen Gegenstand den Wert hingibt, den er dem zu erwerbenden Gegenstand zumißt, wobei besondere subjektive Komponenten --Liebhaberwert-- außer Betracht bleiben sollen. Der erworbene Gegenstand ist demnach mit dem Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes, der eigenen Gegenleistung, zu bewerten. Dies ist unproblematisch, wenn es sich um einen Kauf im Sinne des Schuldrechts handelt, da in diesem Fall die Gegenleistung in Geld, also dem Bilanzmaßstab, besteht. Der erworbene Gegenstand ist dann mit seinem Kaufpreis anzusetzen.

Gibt der Kaufmann ein anderes Wirtschaftsgut als Gegenleistung (Tausch), so muß der Wert des hingegebenen Gegenstandes als Bewertungsansatz des erworbenen Wirtschaftsgutes gewählt werden und zwar der tatsächliche Wert im Zeitpunkt des Tausches. Stand das hingegebene Wirtschaftsgut unter seinem Teilwert zu Buche, so kommt es nach den Grundsätzen des sogenannten Tauschgutachtens des Bundesfinanzhofs[1] regelmäßig zur Gewinnrealisierung. Das erworbene Wirtschaftsgut wird mit dem Teilwert des weggegebenen Gutes bewertet, so daß die Differenz zwischen Buch- und Teilwert gewinnerhöhend wirkt. Demnach wird die stille Reserve des weggegebenen Wirtschaftsguts beim Tausch realisiert.

Von dem Prinzip, bei einer Veräußerung (Tausch) die stillen Reserven offenzulegen und zu besteuern, wurden zur Milderung der wirtschaftlichen Belastung Ausnahmen zugelassen. Dies galt für die zwangsweise Hingabe von Wirtschaftsgütern infolge höherer Gewalt oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs[2]. Die Finanzverwaltung ließ es unter den von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen zu, daß die offengelegten stillen Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen wurden und damit die sofortige Besteuerung vermieden wurde. Bilanztechnisch geschieht dies, indem der Unterschied von Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes zu dem Veräußerungserlös --also die stille Reserve-- vom Teilwert des anzuschaffenden Ersatzgutes abgezogen wird. Auf diese Weise bleibt der Bilanzsaldo von dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes unberührt. Das Ersatzwirtschaftsgut steht mit einem niedrigeren Wert zu Buche als es seinem Teilwert entspricht. Damit ist die stille Reserve des hingegebenen Wirtschaftsgutes in den Wertansatz des erworbenen Wirtschaftsgutes übertragen worden. Wird zu einem späteren Zeitpunkt das Ersatzwirtschaftsgut gewinnerhöhend veräußert, so wird bilanztechnisch die stille Reserve im Bilanzansatz dieses Wirtschaftsguts aufgelöst, materiell aber handelt es sich um die Auflösung der übertragenen stillen Reserve aus der ersten Veräußerung.

1) BFH BStBl. 1959 III S. 29 ff.
2) Abschnitt 35 Abs. 2 Einkommensteuerrichtlinien

Gleiche Grundsätze gelten auch beim Tausch von wirtschaftlich identischen Anteilsrechten an Kapitalgesellschaften nach dem Tauschgutachten des Bundesfinanzhofs[1]. Auch hier wird die Übertragung der stillen Reserven des hingegebenen Gutes auf das eingetauschte Gut zugelassen.

Durch das Steueränderungsgesetz 1964[2] fand diese Verlagerungsmöglichkeit eine gesetzliche Regelung in § 6 EStG, nach dem bei der Veräußerung von bestimmten Wirtschaftsgütern eine Rücklage in Höhe des Buchgewinns gebildet oder (und) dieser Gewinn auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der in § 6 Abs. 1 Satz 2 EStG genannten Wirtschaftsgüter übertragen werden kann. Von entscheidender Bedeutung ist auch hier, daß es zu einer Verlagerung der stillen Reserven und damit zu einem Steueraufschub kommt.

Aus den angeführten Beispielen ergibt sich, daß in den Fällen, in denen bei einem grundsätzlich gewinnverwirklichenden Tausch das eingetauschte Wirtschaftsgut nicht mit dem Teilwert des hingegebenen Wirtschaftsguts, sondern mit dessen niedrigerem Buchwert angesetzt wird, die stille Reserve des hingegebenen Wirtschaftsguts auf das neue Wirtschaftsgut übertragen wird. Eine spätere Gewinnrealisierung durch Veräußerung des neuen Wirtschaftsgutes führt somit zur Auflösung der früher übertragenen stillen Reserve des im ersten Tauschvorgang hingegebenen Wirtschaftsgutes.

Auch die Unternehmensumformungen werden grundsätzlich als Veräußerungs- bzw. Tauschvorgänge angesehen. Die übernehmende Gesellschaft gibt ihre Beteiligung an der einzuschmelzenden (umzuwandelnden) Gesellschaft auf und an die Stelle des Bilanzpostens Beteiligungen treten die übergehenden Wirtschaftsgüter. Wäre hierbei ein gewinnverwirklichender Tausch anzunehmen, so

1) BFH BStBl. 1959 III S. 29
2) Gesetz vom 16.11.1964 (BGBl. I S. 885)

müßten die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes --der Beteiligung-- bewertet werden. Es müßte daher der Teilwert der Beteiligung ermittelt werden.

Der Teilwert der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist regelmäßig nicht identisch mit dem Teilwert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft. Eine Minderung des Teilwerts der Beteiligung kann z.B. in einer zu erwartenden Steuerbelastung für die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft bestehen, andererseits können etwaige Paketzuschläge den Teilwert der Beteiligung gegenüber dem Teilwert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft erhöhen. Diese Unterschiede bestehen jedoch nicht mehr zum Zeitpunkt der Umwandlung. In diesem Zeitpunkt kann der Wertansatz der Beteiligung nur dadurch bestimmt sein, daß diese Beteiligung die Möglichkeit eröffnet, die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft in das Betriebsvermögen der Übernehmerin zu übertragen. Damit muß die Beteiligung den gleichen Wert wie die Wirtschaftsgüter, die sie vermittelt; im Umwandlungszeitpunkt decken sich der Teilwert des übergehenden Vermögens und der Teilwert der Beteiligung[1]. Die stille Reserve in der Beteiligung besteht zum Umwandlungszeitpunkt in dem Unterschied zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem Teilwert des übergehenden Vermögens.

Wird die Beteiligung aufgegeben (veräußert), so müßte das erworbene Gut (Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft) mit dem Teilwert der Beteiligung angesetzt werden. Dieser Teilwert ist --wie eben ausgeführt-- identisch mit dem Teilwert des überge-

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2853; Böttcher-Meilicke, a.a.O III Anm. 20; Fasold, Der Teilwert der Anteile am Umwandlungsstichtag, Der Betrieb 1970 S. 268, 270; vgl. auch Thiel, Die steuerneutrale Umwandlung von Kapitalgesellschaften, Finanz-Rundschau 1967 S. 354, 355;

henden Vermögens. Wird also das übernommene Vermögen nicht mit seinem Teilwert, sondern zu einem niedrigeren Wert bei der Übernehmerin angesetzt, so liegt darin eine Übertragung der stillen Reserve in der Beteiligung auf das übernommene Vermögen. Ebenso ist es bei § 6 b EStG, bei dem das Ersatzwirtschaftsgut unter seinem Teilwert angesetzt wird und damit die stille Reserve des veräußerten Wirtschaftsgutes aufnimmt. Mit der Fortführung der Buchwerte bei der Übernehmerin wird demnach nur erreicht, daß die stille Reserve im Beteiligungsansatz nicht aufgelöst, sondern auf den Wertansatz der übernommenen Wirtschaftsgüter übertragen wird. Spätere Gewinnrealisierungen des zu niedrig übernommenen Vermögens sind damit stets eine Auflösung der stillen Reserve in der Beteiligung, die zunächst auf die übernommenen Wirtschaftsgüter übertragen wurde.

Dies meint Thiel[1], wenn er ausführt: "Der Unterschied zwischen dem Buchwert der geschwundenen Beteiligung und der Wertsubstanz des übernommen Vermögens wird innerhalb der verschmelzenden Umwandlung[2] früher oder später Gewinn aus der Aufgabe der Beteiligung. Während es in den Fällen der gesellschaftsrechtlichen Einlage[3] in der Tat möglich ist, die stillen Reserven der schwindenden Gesellschaft auf die Übernehmerin zu überführen und bei dieser zur Versteuerung gelangen zu lassen, scheitert diese Möglichkeit in den Fällen der verschmelzenden Umwandlung daran, daß die Übernehmerin den Unterschied zwischen dem Buchwert der geschwundenen Beteiligung und den Teilwerten des übernommenen Vermögens früher oder später ohnehin zu versteuern hat".

Die von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung zugelassene Fortführung der bisherigen Buchwerte des übergehenden Vermögens bei der Übernehmerin nach § 15 Abs. 2 KStG führt also nicht zu dem gewünschten Ergebnis, die stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft auf die Übernehmerin zu übertragen und

1) Thiel, Der Betrieb 1957 S. 28,29 -Kapitalgesellschaft-
2) nach heutiger Terminologie; umwandelnde Verschmelzung
3) Bei dieser Form der Verschmelzung wird kein Aktivposten der Bilanz durch ein anderes Wirtschaftsgut ersetzt, sondern ein neuer Aktivposten erfolgsneutral einem neuen Passivposten gegenübergestellt.

später im normalen Geschäftsgang bei dieser auflösen zu lassen. Vielmehr kommt es allein zu einer Verlagerung der stillen Reserve aus der Beteiligung auf die übernommenen Wirtschaftsgüter, ebenso wie in den bereits geschilderten Fällen des § 6 b EStG und des Zwangstausches.

Da die Buchwertfortführung nicht zur Verlagerung der stillen Reserven des Betriebsvermögens der schwindenden Kapitalgesellschaft geeignet ist, bedeutet dies --da eine weitere Erfassung durch die Körperschaftsteuer nicht gegeben ist--, daß nach herrschender Lehre die stillen Reserven des Vermögens der Kapitalgesellschaft von jeder Steuerlast befreit werden. Diese Konsequenz sieht die herrschende Lehre jedoch nicht, da sie von einer Weiterführung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft bei der Übernehmerin ausgeht, obwohl --wie dargelegt-- nur die stille Reserve der Beteiligung, verlagert auf die übernommenen Wirtschaftsgüter, fortgeführt wird.

Da § 15 Abs. 2 KStG die Sicherstellung der späteren Besteuerung der stillen Reserven des Vermögens der schwindenden Kapitalgesellschaft fordert, dies jedoch durch eine Buchwertfortführung bei der Übernehmerin nicht erreicht werden kann, ist die Vorschrift bei der umwandelnden Verschmelzung und der Umwandlung auf einen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschafter nicht anwendbar. Somit greift § 15 Abs. 1 KStG mit einer Schlußbesteuerung in Höhe des Anteilsbesitzes der übernehmenden an der übertragenden Gesellschaft ein.

Diese von der Finanzverwaltung nach den Darlegungen von Thiel übernommene Besteuerungspraxis führt, obwohl steuersystematisch gerechtfertigt, zu einer prohibitiven Besteuerung der Umwandlung und Verschmelzung. Zunächst muß in Höhe der Beteiligung eine Auflösung der stillen Reserven bei der schwindenden Kapitalgesellschaft erfolgen, so daß eine nicht unerhebliche Steuerbelastung eintritt.

Bei der anschließenden Feststellung des Übernahmegewinns bei der Übernehmerin kann diese die sofortige Besteuerung durch eine Abstockung vermeiden, doch führt dies nur zu einem Steueraufschub, die dreifache Belastung (Körperschaftsteuer bei der Übertragerin --spätere Körperschaftsteuer bei der Übernehmerin-- Einkommensteuer bei den Gesellschaftern der Übernehmerin nach Gewinnausschüttung) bleibt bestehen.

5. Zusammenfassung

Die nicht steuerbegünstigte Umwandlung und Verschmelzung unterliegt bei der schwindenden Kapitalgesellschaft zumeist erheblichen Steuerbelastungen. Eine Ausnahme gilt nur für die echte Verschmelzung, bei der § 15 Abs. 2 KStG den Übertragungsgewinn begünstigt.

Die übernehmende Gesellschaft kann regelmäßig eine sofortige Besteuerung vermeiden; eine spätere Gewinnrealisierung der stillen Reserve in der Beteiligung ist jedoch unerläßlich. Somit unterliegen Unternehmensumformungen einer zweifachen, möglicherweise dreifachen Steuerbelastung, die betriebswirtschaftlich notwendige Umwandlungen oft verhinderte[1]. Um hier Abhilfe zu schaffen, wurde das Umwandlungsteuergesetz 1969 erlassen, das weitgehende Erleichterungen auf verschiedenen steuerlichen Gebieten für die Unternehmensumformung brachte und das im 3. Abschnitt der Arbeit behandelt werden soll.

1) Drastisch formulierte die bestehenden Schwierigkeiten ein Vertreter der Wirtschaft: "Da hätte man sich gleich besser einen Strick kaufen sollen", Der Spiegel, 1970 Heft 1-2 S. 226.

Dritter Abschnitt

Steuerrecht der begünstigten Umwandlung und Verschmelzung

I. Allgemeine Regelungen

1. Zielsetzung des Umwandlungsteuergesetzes

Im Zweiten Abschnitt dieser Arbeit wurde dargestellt, daß das geltende deutsche Ertragsteuersystem eine Unternehmensformänderung von der Kapitalgesellschaft auf ihre Gesellschafter durch hohe Steuerbelastungen nahezu vollständig ausschließt. Der durch den Rechtsformwechsel erzwungene Liquiditätsentzug läßt die Unternehmensumformung nur als äußerste und letzte Maßnahme der Unternehmensführung zu. Die damit hervorgerufene Erstarrung in der gewählten Rechtsform mußte als Wettbewerbs- und Leistungsbehinderung stets Kritik und den Wunsch nach steuerlichen Erleichterungen wecken. Mit dem Erlaß des Umwandlungsteuergesetzes vom 14.8.1969 (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform, BGBl. I S. 1163) hat der Gesetzgeber die dringlichen Bedürfnisse der Wirtschaft berücksichtigt.

Im Gegensatz zu früheren gesetzlichen Regelungen, die meist nur Teilbereiche der Unternehmensumformung betrafen, enthält das Umwandlungsteuergesetz 1969 steuerliche Erleichterungen für nahezu alle bedeutsamen Vorgänge der Unternehmensumformung auf verschiedenen Gebieten des Steuerrechts. Der wesentliche ertragsteuerliche Kern der gesetzlichen Regelung ist der zeitlich begrenzte Verzicht auf die Zweifachbesteuerung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer und die Dauerregelung einer gemilderten Besteuerung der Unternehmensumformung. Damit ermöglicht das Umwandlungsteuergesetz eine unternehmerische Entscheidung über die rechtliche Form des Betriebes, die nicht von steuerlichen Erwägungen vorbestimmt ist, sondern sich allein an den besonderen Bedürfnissen des Unternehmens orientiert.

2. Gliederung des Umwandlungsteuergesetzes

Das Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG) ist in sieben Teile gegliedert.

Die Teile 1 und 2 befassen sich mit den Erleichterungen bei Umwandlungen nach dem Ersten Abschnitt des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes i.d.F. vom 15.8.1969 (BGBl. I. S. 1171) und bei umwandelnden Verschmelzungen nach dem Aktiengesetz vom 6.9.1965 (BGBl. I. S. 1089). Der 3. und 4. Teil bringen Regelungen über die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Kapital- und Personengesellschaften. Der 5. Teil ordnet eine Befreiung der Umwandlungs- und Veräußerungsvorgänge von der sogenannten Selbstverbrauchsteuer (Investitionssteuer) des § 30 UStG an. Der 6. Teil enthält den Mißbrauchstatbestand des § 24, während sich im 7. Teil Vorschriften über befristete Steuerbefreiungen, Regelungen zum Schutze der Mitbestimmungsrechte und Übergangsvorschriften finden.

Im Rahmen dieser Untersuchung sollen allein der 1. und 2. Teil des UmwStG erläutert werden, da § 24 nur auf diese Abschnitte Anwendung findet.

3. Sachlicher Geltungsbereich des 1. und 2. Teils des Umwandlungsteuergesetzes

Teil 1 des UmwStG regelt die Besteuerung der Umwandlung nach dem 1. Abschnitt des Umwandlungsgesetzes. Es handelt sich dabei um folgende Fälle:

Umwandlung eines

AG (§§ 3 ff. UmwG), KGaA (§ 23 UmwG), GmbH (§ 24 UmwG), bergrechtlichen Gewerkschaft mit oder ohne Rechtspersönlichkeit (§§ 25-29 UmwG)

auf

a) eine bestehende OHG oder KG als Allein- oder Mehrheitsgesellschafter

b) sonstige Allein- oder Mehrheitsgesellschafter. Dabei gilt die Beschränkung des § 1 Abs. 2 UmwG, nach der die Umwandlung auf einen Gesellschafter, der eine juristische Person ist, nur zulässig ist, wenn dieser die Rechtsform einer AG oder KGaA mit Sitz im Inland oder dieselbe Rechtsform wie das umzuwandelnde Unternehmen hat oder wenn er von einer AG oder KGaA mit Sitz im Inland beherrscht wird.

c) eine zu errichtende OHG, KG oder Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter Beteiligung aller Gesellschafter oder nur der zustimmenden Gesellschafter.

Teil 2 des UmwStG gestattet auf Antrag die entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Umwandlung (§§ 2 - 13 UmwStG) auf die aktienrechtliche (umwandelnde) Verschmelzung nach den §§ 339 ff. AktG. Es wird jedoch nur die umwandelnde Verschmelzung hinsichtlich des Teils des übergehenden Vermögens, der der Beteiligung der Übernehmerin am Nennkapital der übertragenden Gesellschaft entspricht, begünstigt. Für den Teil des Vermögens, der gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen wird, gilt die ausreichende Erleichterung nach § 15 Abs. 2 KStG.

4. Antragsprinzip und Rückwirkung

Die Vorschriften des UmwStG werden bei Umwandlungen und Verschmelzungen gemäß § 1 UmwStG nur auf Antrag angewandt. Da Vergünstigungen sowohl für die übertragende als auch für die übernehmende Gesellschaft bestehen, muß der Antrag von beiden Ge-

sellschaften gestellt werden. Es ist jedoch im Regelfall davon auszugehen, daß der Antrag der Übernehmerin zugleich den Antrag der Übertragerin enthält[1].

Die Einführung des Antragsprinzips war erforderlich, da im Einzelfall die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften für den Steuerpflichtigen vorteilhafter sein kann und die Auswahl zwischen begünstigter und nicht begünstigter Unternehmensformänderung offen bleiben sollte. Die Anwendung der allgemeinen Vorschriften ist insbesondere dann sinnvoll, wenn ein hoher Verlustvortrag bei der Übertragerin besteht oder die Umwandlung bei der Übernehmerin zu einem rechnerischen Verlust führt, da nach dem UmwStG die Fortführung eines Verlustvortrages oder die Berücksichtigung eines Umwandlungsverlustes ausgeschlossen sind.

Der Antrag darf grundsätzlich nicht auf die Anwendung einzelner Vorschriften des UmwStG beschränkt werden. Es kommt demnach nur eine vollständige Anwendung der Regelungen des UmwStG oder eine Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften in Betracht. Zur Erleichterung und Vereinfachung der Besteuerungspraxis wurde jedoch die Beschränkung des Antrags auf Anwendung der §§ 2,3 UmwStG zugelassen, die die steuerliche Rückwirkung der Umwandlung auf den Stichtag der Umwandlungsbilanz regeln.

Zivilrechtlich treten die Wirkungen der Umwandlung nach § 5 UmwG erst mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister ein. Zu diesem Zeitpunkt geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Übernehmerin über. Diese zivilrechtliche Regelung brachte von jeher eine steuerliche Problematik mit sich, da der Tag der Eintragung in das Handelsregister durchaus zufällig ist und mit dem Stichtag, zu dem die handelsrechtlichen und steuerlichen

1) Vgl. Einführungsschreiben des BdF zum UmwStG, BStBl. 1970 I S. 922; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 1 UmwStG Anm. 7

Bilanzen aufgestellt waren, nicht übereinstimmt[1]. Steuerlich muß jedoch eine klare Zurechnung der zwischen dem Bilanzstichtag und der Eintragung erzielten Erträge entweder zur Übernehmerin oder zur Übertragerin stattfinden. Eine Neuaufstellung oder Fortschreibung der Bilanzen auf den Eintragungszeitpunkt ist nur mit besonderem Aufwand und unter erheblichen Schwierigkeiten möglich. Daher trifft das Umwandlungsteuergesetz die Regelung, daß die Umwandlung steuerlich bereits im Zeitpunkt des Stichtages der Umwandlungsbilanz als bewirkt anzusehen ist. Aufgrund der Möglichkeit der Antragsbeschränkung kann daher auch die im übrigen nicht steuerbegünstigte Umwandlung nach den allgemeinen Vorschriften mit steuerlicher Rückwirkung auf den Stichtag der Umwandlungsbilanz durchgeführt werden[2].

5. Wirkungen der Rückbeziehung

Nach § 3 Abs. 1 UmwStG ist das Einkommen und das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft sowie der Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Umwandlungsstichtages --dem Stichtag der Umwandlungsbilanz-- auf die übernehmende Personengesellschaft übergegangen sei und die Kapitalgesellschaft gleichzeitg erloschen sei.

Mit dem steuerlichen Umwandlungszeitpunkt endet demnach die Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuerpflicht der übertragenden Kapitalgesellschaft. Das nach dem Umwandlungszeitpunkt erzielte Einkommen der handelsrechtlich noch bestehenden Kapi-

1) Herrmann-Heuer, a.a.O § 2 UmwStG Anm. 3
2) Damit wird die Verwaltungsanweisung der OFD-Düsseldorf, Betriebs-Berater 1962 S. 1113, durch eine gesetzliche Regelung bestätigt.

talgesellschaft wird steuerlich der Übernehmerin zugerechnet[1]. Die Zurechnung des Einkommens der Kapitalgesellschaft zum Einkommen der Übernehmerin gilt jedoch nach § 3 Abs. 2 UmwStG nicht für Gewinnausschüttungen der umgewandelten Gesellschaft, die nach dem Umwandlungsstichtag erfolgen[2]. Für diese Ausschüttung kann die übertragende Gesellschaft den ermäßigten Ausschüttungssteuersatz nach § 19 Abs. 3 KStG in Anspruch nehmen, desgleichen gelten die ausgeschütteten Beträge bei den Gesellschaftern als Kapitalerträge[3].

II. Besteuerung der Umwandlung nach dem Umwandlungssteuergesetz

1. Besteuerung der übertragenden Gesellschaft

Während die Regelung der §§ 2,3 UmwStG im wesentlichen technischer Natur sind und allein den steuerlich bedeutsamen Zeitpunkt der Umwandlung festlegen, damit eine klare zeitliche Abgrenzung möglich ist, betreffen die folgenden Ausführungen die materielle Seite der Besteuerung, d.h. die Regelungen der Gewinnermittlung.

---

1) Aufgrund dieser Vorschrift kann sich der steuerliche Charakter von Zahlungsvorgängen zwischen der Kapitalgesellschaft und der übernehmenden Personengesellschaft ändern. Zahlt z.B. die Kapitalgesellschaft in der Zeit zwischen Umwandlungsstichtag und Eintragung in das Handelsregister ein steuerlich anerkanntes Gehalt an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, so ist diese Zahlung bei der Besteuerung der Übernehmerin als Entnahme des Gesellschafters anzusehen, darf also den Gewinn nicht mindern, obwohl dies bei der Kapitalgesellschaft zugelassen war, Littmann, UmwStG 1969, DStR 1969, S. 521, 523

2) Der Gewinn muß vor dem Umwandlungsstichtag erzielt sein, da nach dieser Zeit die Kapitalgesellschaft keinen steuerlichen Gewinn mehr erzielen kann, § 3 Abs. 1 UmwStG

3) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2231; Herrmann-Heuer, a.a.O. Anm. 14 zu § 3 UmwStG

§ 4 UmwStG behandelt die Gewinnermittlung bei der Erstellung der steuerlichen Umwandlungsbilanz der übertragenden Gesellschaft. Hiernach ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt - § 4 Satz 1 UmwStG.

Obwohl die Kapitalgesellschaft mit der Umwandlung erlischt --steuerlich wird ihr Erlöschen auf den Stichtag der Umwandlungsbilanz fingiert-- und ihr Vermögen auf die Übernehmerin übergeht, ist bei der letztmaligen Bilanzierung nicht § 15 Abs. 1 KStG anzuwenden, soweit sichergestellt ist, daß der Gewinn, der sich bei Anwendung des § 15 Abs. 1 KStG ergeben würde (Übertragungsgewinn), bei der Übernehmerin später der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt.

In dieser Regelung liegt der maßgebliche Unterschied zur Besteuerung der Umwandlung nach den allgemeinen Vorschriften, bei der nach § 15 Abs. 1 KStG die Teilwerte zur Erfassung der stillen Reserven anzusetzen sind.

Die übertragende Gesellschaft stellt somit die steuerliche Umwandlungsbilanz nach den Vorschriften über den steuerlichen Jahresabschluß auf. Dabei kann sie die Bewertungswahlrechte in der zulässigen Weise (§ 6 EStG) ausüben, z.B. eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vornehmen. Sofern der Umwandlungsstichtag dem letzten Tag des Wirtschaftsjahres der Kapitalgesellschaft entspricht, sind die Wertansätze der Umwandlungsbilanz gleich denen des steuerlichen Jahresabschlusses und der Gewinn oder Verlust, der der Umwandlungsbesteuerung unterliegt, ist der laufende Gewinn oder Verlust des Geschäftsjahres. In anderen Fällen --der Umwandlungsstichtag ist nicht der Tag des Jahresabschlusses-- kommt es zu einem Rumpfwirtschaftsjahr, dessen Ergebnis der Körperschaftsteuer unter-

liegt. Die Besteuerung der übertragenden Gesellschaft beschränkt sich somit bei der Umwandlung auf den Gewinn aus der laufenden Geschäftstätigkeit, eine Auflösung der stillen Reserven ist nicht gefordert.

§ 4 UmwStG verlangt zwingend den Ansatz der steuerlichen Buchwerte nach den allgemeinen Vorschriften[1]. Dies hat zur Folge, daß ein Verlustvortrag nach § 10 d EStG, 6 KStG nicht durch freiwillige Aufstockungen, die über die Bewertungsregeln der §§ 6 ff. EStG hinausgehen, getilgt werden kann. Da auch eine Übertragung des Verlustvortrages auf die Übernehmerin nicht zulässig ist[2], löst sich der Verlustvortrag ersatzlos auf. Dies bedeutet eine erhebliche Härte, so daß es in einem derartigen Fall ratsam ist, die Umwandlung bis zur Tilgung des Verlustvortrages zu verschieben oder die Besteuerungslast einer nicht nach dem UmwStG durchgeführten Umwandlung in einer Vergleichsrechnung zu ermitteln und hiernach eine Entscheidung zu treffen[3].

Regelmäßig kommt es somit im Zuge einer Umwandlung nach dem UmwStG nicht zu einer Auflösung der stillen Reserven der übertragenden Gesellschaft. Eine Ausnahme gilt jedoch in den Fällen, in denen die spätere Erfassung der stillen Reserven mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer bei der Übernehmerin nicht sichergestellt ist. Die Sicherstellung liegt nicht vor, wenn

---

1) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 4 UmwStG Anm. 7-10; Brönner, Umwandlungsteuergesetz, § 4 Anm. 9; Loos, a.a.O. Anm. 94, Würdinger, a.a.O. Anm. 37

2) Littmann, -UmwStG 1969-, DStR 1969 S. 521, 524

3) Auch bei der nicht nach dem UmwStG durchgeführten Umwandlung ist eine Übertragung des Verlustvortrages wegen mangelnder Identität von Übertragerin und Übernehmerin nicht möglich. Da jedoch die Übertragerin in der Umwandlungsbilanz die Teilwerte ansetzen muß und hieraus zumeist ein erheblicher außerordentlicher Gewinn entsteht, ist eine Verrechnung mit dem Verlustvortrag möglich, wodurch sich der Übertragungsgewinn vermindert und der Verlustvortrag ausgenutzt wird.

a) die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft in das Ausland überführt werden und mit dem betreffenden Land ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das die inländische Besteuerung der Erträge aus diesen Wirtschaftsgütern ausschließt,

b) die Wirtschaftsgüter nicht in ein Betriebsvermögen übergehen,

c) bezüglich der übergehenden Wirtschaftsgüter ein Wechsel der Gewinnermittlungsart eintritt (z.B. Gewinnermittlung nach § 5 EStG wird ersetzt durch Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, bei der Grund und Boden außer Ansatz bleiben[1]).

d) die Wirtschaftsgüter notwendiges Privatvermögen werden

e) die Übernehmerin steuerbefreit ist (z.B. § 4 KStG).

Liegt einer der angeführten Sachverhalte vor, so würden ohne den Ansatz der Teilwerte die stillen Reserven des betreffenden Vermögens oder Wirtschaftsgutes endgültig aus der Steuerbefangenheit herausgelöst werden. Spätere Gewinnrealisierungen geschähen ohne Belastung durch die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Da das UmwStG die stillen Reserven der Übertragerin nur auf die Übernehmerin verlagern, nicht jedoch befreien will, muß das übergehende Betriebsvermögen --bzw. das einzelne Wirtschaftsgut, dessen spätere steuerliche Erfassung nicht sichergestellt ist-- mit dem Teilwert in die steuerliche Umwandlungsbilanz der übertragenden Gesellschaft eingesetzt werden. Die Besteuerung dieser stillen Reserven erfolgt dann noch im Rahmen der Umwandlung bei der schwindenden Kapitalgesellschaft.

Da nach § 4 UmwStG der § 15 Abs. 1 KStG nur insoweit anzuwenden ist, als die spätere Besteuerung der stillen Reserven nicht gesichert ist, muß nicht in jedem Fall das gesamte Betriebsvermögen zu den Teilwerten in der Bilanz erfaßt werden. Ist nur

1) Vgl. jedoch die Entscheidung des BVerfG vom 11.5.1970, nach der § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG teilweise verfassungswidrig ist, NJW 1970 S. 1539; inzwischen ist die Vorschrift geändert, Gesetz vom 10.8.1971 BGBl. I S. 1266.

die Sicherstellung hinsichtlich einzelner Wirtschaftsgüter nicht gegeben, so genügt es, deren Teilwerte in die Umwandlungsbilanz einzusetzen.

Die Beurteilung der Sicherstellung der zukünftigen Besteuerung kann hinsichtlich der Steuern vom Einkommen anders ausfallen, als hinsichtlich der Steuern vom Gewerbeertrag. Geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft zwar in ein Betriebsvermögen über, ist dieses Betriebsvermögen jedoch kein gewerbliches (z.B. bei Umwandlung einer Wirtschaftsprüfungs-GmbH auf eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts), so ist das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft für Gewerbesteuerzwecke mit den Teilwerten anzusetzen, da die stillen Reserven sonst endgültig der Gewerbesteuer entzogen würden, § 11 Abs. 2 UmwStG. Für die Körperschaftsbesteuerung verbleibt es jedoch bei dem Ansatz zu den Werten des steuerlichen Jahresabschlusses, da einkommensteuerlich die Übernehmerin eine (nicht gewerbliche) Mitunternehmerschaft darstellt, bei der die stillen Reserven im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleiches in späteren Zeiträumen erfaßt werden können.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, daß im Regelfall, bei dem die Wirtschaftsgüter der umzuwandelnden Gesellschaft in ein inländisches Betriebsvermögen übergehen, keine besondere durch die Umwandlung hervorgerufene Steuerbelastung der schwindenden Kapitalgesellschaft eintritt. Bis zum steuerlichen Umwandlungszeitpunkt werden ihre laufenden Gewinne von der allgemeinen Körperschaftsbesteuerung erfaßt. Die stillen Reserven in ihrem Betriebsvermögen unterliegen nicht der Schlußbesteuerung nach § 15 Abs. 1 KStG.

2. Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft

a) Buchmäßiger Übernahmegewinn

Nach den §§ 4,5 EStG ist der Gewinn aus dem bilanziellen Vergleich des Betriebsvermögens zum Ende des Wirtschaftsjahres mit dem Betriebsvermögen zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln. Dieses Prinzip wird nach dem UmwStG bei der Feststellung und Besteuerung des Übernahmegewinns der übernehmenden Gesellschaft durch eine außerbilanzielle Zurechnung materiell durchbrochen.

Gemäß § 5 UmwStG hat die Übernehmerin das auf sie übergehende Vermögen mit den in der steuerlichen Umwandlungsbilanz der schwindenden Kapitalgesellschaft stehenden Wertansätzen zu übernehmen. Damit tritt an die Stelle der bisherigen Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft deren Betriebsvermögen zu den Werten der nach § 4 UmwStG erstellten Umwandlungsbilanz. Nach den allgemeinen Grundsätzen der steuerlichen Gewinnermittlung wäre somit der Unterschied zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem einzubuchenden Wert des Betriebsvermögens als Übernahmegewinn sofort zu versteuern. § 5 Abs. 2 UmwStG erklärt jedoch einen derartigen berechneten Gewinn oder Verlust entgegen den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften für steuerlich unbeachtlich. Die Saldenänderung der Bilanz, die sich durch die Einbuchung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft und die Ausbuchung der erloschenen Beteiligung ergibt, wird als buchmäßiger (rechnerischer) Übernahmegewinn[1] bezeichnet, dem keine selbständige Bedeutung bei der Gewinnermittlung zukommt. Dieser Bilanzgewinn oder -verlust wird daher außerhalb der Bilanz bei der Steuerberechnung abgezogen (hinzugerechnet) und damit neutralisiert[2].

1) Rau, Das Umwandlungs-Steuergesetz 1969, Der Betrieb 1969 S. 1421, 1426
2) Möglich wäre auch die Erfolgsneutralisierung durch Einsetzen eines bilanziellen Gegenpostens, der jedoch auf Dauer in der Bilanz erscheinen müßte.

Die Nichtberücksichtigung des buchmäßigen Wertunterschiedes von einzubuchendem Betriebsvermögen und auszubuchender Beteiligung war nach der Konzeption des UmwStG zwingendes Erfordernis. Das UmwStG geht davon aus, daß die stillen Reserven des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft von der Übernehmerin fortgeführt, bei ihr aufgelöst und versteuert werden sollen[1]. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß ein Bilanzposten (Beteiligung) durch Aufnahme eines anderen Bilanzpostens (Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft) ersetzt wird. Nach allgemeinen Gewinnermittlungs- und Bilanzierungsregeln wäre eine Gewinnauswirkung bei diesem Austausch immer dem ausscheidenden Wirtschaftsgut zuzurechnen, d.h. es käme stets zur partiellen Auflösung der stillen Reserve in der Beteiligung bzw. zur Verlagerung dieser stillen Reserve auf die einzubuchenden Wirtschaftsgüter[2].

Wenn man jedoch nicht die stille Reserve in der Beteiligung im Rahmen der bilanzmäßigen Abwicklung der Umwandlung erfassen wollte, sondern die stillen Reserven der übergehenden Wirtschaftsgüter sicherstellen wollte, so mußte notwendig eine Gewinnauswirkung aus dem Austausch von Bilanzposten neutralisiert werden[3]. Erst damit ist der Weg frei, durch die Einbuchung der Wirtschaftsgüter der aufgelösten Kapitalgesellschaft in die Bilanz der Übernehmerin zu den bisherigen Buchwerten, eine echte Verlagerung der stillen Reserven der schwindenden Kapitalgesellschaft auf die Übernehmerin zu erreichen.

---

1) Ist die Übernehmerin körperschaftsteuerpflichtig, so verbleiben die stillen Reserven im Bereich der Körperschaftsteuer. Dagegen gelangen die stillen Reserven in den Einkommensteuerbereich, wenn die Übernehmerin einkommensteuerpflichtig ist. Der Gesetzgeber hat hieran keine grundsätzlichen Unterschiede geknüpft (abgesehen von den unterschiedlichen Steuersätzen des § 8 Abs. 4 UmwStG). Damit werden die zukünftigen Belastungen der stillen Reserven mit Einkommen- oder mit Körperschaftsteuer als gleichwertig angesehen.

2) Vgl. S. 84

3) Hierauf hat besonders Thiel, Die steuerneutrale Umwandlung von Kapitalgesellschaften, Finanz-Rundschau 1967 S. 354, 358 hingewiesen.

Die Neutralisierung entstehender Buchgewinne oder -verluste bedeutet eine materielle Durchbrechung der bilanziellen Gewinnermittlungsmethode nach den §§ 4,5 EStG[1], da alle Auswirkungen eliminiert werden, die sich aus dem Austausch von Wirtschaftsgütern bei bilanzieller Darstellung ergeben würden.

Mit der Verlagerung der stillen Reserve des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft in die Bilanz der Übernehmerin, kann diese Bilanz nicht mehr der Erfassung der stillen Reserve in der Beteiligung dienen. Diese stille Reserve muß daher als tatsächlicher Übernahmegewinn außerhalb der Bilanz der Übernehmerin ermittelt werden[2] und gegebenenfalls der Besteuerung unterliegen.

b) Tatsächlicher Übernahmegewinn

Der zu besteuernde Übernahmegewinn ergibt sich nach den vorstehenden Darlegungen nicht aus der Bilanz und dem allgemeinen steuerlichen Betriebsvermögensvergleich. Seine Ermittlung erfolgt durch eine außerbilanzielle Berechnung.

Der der Besteuerung unterliegende Übernahmegewinn aus der Aufgabe der Beteiligung --auch tatsächlicher Übernahmegewinn genannt[3]-- ist nach § 8 Abs. 2 UmwStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Anteile an der umgewandelten Gesellschaft und dem Wert des auf die Übernehmerin übergehenden Be-

1) Dies allerdings nicht in formaler Hinsicht, da die Zu- und Abrechnungen außerhalb der Bilanz vorgenommen werden.
2) Bildhaft kann man den Vorgang mit einer Parallelverschiebung vergleichen. Vor der Umwandlung können die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Kapitalgesellschaft in deren Bilanz, die stillen Reserven der Beteiligung in der Bilanz der Personengesellschaft aufgelöst und versteuert werden. Verlagert man nun mit Hilfe der §§ 4,5 UmwStG die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft in die Bilanz der Übernehmerin, so müssen ebenfalls die stillen Reserven in der Beteiligung, sofern sie beim Untergehen der Beteiligung erfaßt werden sollen, verlagert werden. Dies geschieht durch außerbilanzielle Ermittlung der aus der Bilanz der Übernehmerin "verdrängten" stillen Reserve.
3) Rau, Das Umwandlungs-Steuergesetz 1969, Der Betrieb 1969, S.1421, 1426

triebsvermögens, der sich bei Anwendung des § 15 Abs. 1 KStG --bei dem Ansatz zu den Teilwerten-- ergeben würde. Das bedeutet, daß der tatsächliche Übernehmergewinn in der stillen Reserve der Beteiligung zu sehen ist, nämlich im Unterschied zwischen dem Buchwert der Anteile und den Teilwerten des übernommenen Vermögens. Hierin zeigt sich, daß auch das Umwandlungsteuergesetz an der Fiktion des Tauschvorgangs bei Unternehmensumformungen festhält[1].

Die beiden maßgeblichen Werte --Teilwert des Vermögens und Buchwert der Beteiligung-- sollen im folgenden erörtert werden.

aa) Teilwert des übernommenen Vermögens

Zur Ermittlung des Übernahmegewinns muß das Vermögen der Kapitalgesellschaft zu seinem Teilwert festgestellt werden, d.h. die einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu dem Betrag zu bewerten, den ein Erwerber des gesamten Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Damit werden die stillen Reserven des Vermögens der Kapitalgesellschaft, die den stillen Reserven der Beteiligung entsprechen, außerhalb der Übernahmebilanz aufgelöst.

Bei der Feststellung des Teilwerts des übergehenden Vermögens ist die Steuerbelastung, die sich infolge der Anwendung des § 15 Abs. 1 KStG bei der aufgelösten Kapitalgesellschaft durch Körperschaft- und Gewerbesteuer ergeben würde, nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen, § 8 Abs. 3 Satz 1 UmwStG. Die Berechtigung hierfür liegt nach der Begründung zum Regierungsentwurf[2] darin, daß diese Belastung im Zuge der Umwandlung tatsächlich nicht anfällt, da eine Schlußbesteuerung der schwindenden Kapitalgesellschaft nicht stattfindet.

---

1) Daher bezeichnet Brönner, Umwandlungsteuergesetz, §§ 8,9,10 Anm. 2, den Übernahmegewinn nach § 8 Abs. 2 UmwStG als fiktiven Gewinnbetrag.

2) Bundestagsdrucksache V/3186

Diese Regelung fand erhebliche Kritik[1]. Die Übernehmerin wird hiernach so besteuert, als habe sie die Teilwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter eingebucht und somit den Übernahmegewinn voll realisiert. Da sie jedoch gemäß § 5 UmwStG an die steuerlichen Abschlußwerte der schwindenden Kapitalgesellschaft gebunden ist, werden die weitergeführten stillen Reserven zukünftig durch eine Ertragsteuerbelastung, die bei ihrer Auflösung anfällt, gemindert sein. Die Berechnung des Übernehmegewinns erfolgt jedoch von den Teilwerten ohne zukünftige Steuerlast. Jeder Kaufmann würde bei Übernahme der Wirtschaftsgüter zu den Buchwerten davon ausgehen, daß ihm nicht die stillen Reserven in voller Höhe zur Verfügung stehen, vielmehr würde er bereits jetzt die zukünftige Steuerlast bei der Bewertung berücksichtigen. Der tatsächliche Betrag der übergehenden stillen Reserven ermäßigt sich damit im Umwandlungszeitpunkt um die --abgezinsten-- zukünftigen Steuerlasten. Dennoch geht das Gesetz davon aus, daß der tatsächliche Übernahmegewinn von den Teilwerten ohne Steuerbelastung berechnet werden soll und erfaßt somit eine zukünftige Steuerlast als aktuellen Gewinn.

Zum Übernahmegewinn zählen nach der Vorschrift des § 8 Abs. 3 UmwStG nicht die Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft nach dem Umwandlungsstichtag. Hiermit wird die steuerliche Rückbeziehung der Gewinnausschüttungen auch für die Berechnung des Übernahmegewinns abgelehnt. Da in der Umwandlungsbilanz der schwindenden Kapitalgesellschaft das Vermögen einschließlich der Beträge, die später für die Gewinnausschüttung verwendet wurden, ausgewiesen war, muß zur Vermeidung einer Doppelbelastung des gleichen Vermögensteils der Betrag der Ausschüttung vom übernommenen Vermögen abgezogen werden. Eine Doppelbelastung könnte sich ergeben, weil die Ausschüttungen bereits vorher von der Kapitalgesellschaft und den empfangenden

1) Loos, a.a.O. Anm. 424; Fasold, Das neue Umwandlungsteuergesetz, Steuerberater-Jahrbuch 1968/69 S. 221, 235, 240; vgl. auch Curtius-Hartung, Steuererleichterungen für Umwandlungen, Der Betrieb 1968 S. 964, 967

Gesellschaftern versteuert wurden, da für diese Ausschüttungen gemäß § 3 Abs. 2 UmwStG die steuerliche Rückbeziehung nicht gilt.

Ebenfalls von dem Vermögen der schwindenden Kapitalgesellschaft ist gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 UmwStG der Zeitwert der Vermögensabgabe nach den §§ 77 ff.LAG abzusetzen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Vermögensabgabe in der Bilanz passiviert war oder nicht[1]. Trotz der Erfolgsneutralität der Vermögensabgabe bei der laufenden Gewinnermittlung mindert sie bei einer Veräußerung (Umwandlung) das übergehende Betriebsvermögen und damit den Übernahmegewinn[2]. Ein Ausgleich dieser Vermögensminderung durch den Ansatz eines Geschäftswertes in gleicher Höhe --wie der Bundesfinanzhof im Urteil vom 27.6. 1960[3] forderte--kommt nach der neueren Rechtsprechung nicht in Betracht[4].

Auch ein selbstgeschaffener Geschäftswert der schwindenden Kapitalgesellschaft bleibt bei der Berechnung des Übernahmegewinns außer Betracht[5]. Es gelten die Grundsätze des BFH-Urteils vom 29.5.1956[6], nach dem aufgrund der Unbestimmtheit der Bewertungsmaßstäbe ein Geschäftswert, der nicht entgeltlich erworben wurde, nicht zu aktivieren ist.

---

1) Hierzu besteht ein Wahlrecht nach § 218 LAG. Die Passivierung bedeutet nicht, daß damit die Vermögensabgabe erfolgswirksam behandelt werden dürfte. Für die Besteuerung ist ein entsprechender Betrag außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Das Bilanzierungswahlrecht erklärt sich gerade aus der gesetzlich angeordneten Erfolgsneutralität. Erfolgswirksam dürfen allein die pauschalierten Zinsbeträge der Vierteljahresbeiträge behandelt werden, vgl. BFH BStBl. 1960 III S. 351, 353

2) Brönner, a.a.O. §§ 8, 9, 10 Anm. 4; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 8 UmwStG Anm. 10; Veith-Börnstein, a.a.O. § 4 UmwStG 1957 Anm. 133

3) BFH BStBl. 1960 III S. 351

4) BFH BStBl 1969 II. S. 147; BFH BStBl 1969 II S. 422

5) Littmann, UmwStG 1969, DStR 1969 S. 521, 523; Brönner, a.a.O. §§ ,9,10 Anm. 2; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2889; Loos, a.a.O. Anm. 416; Würdinger a.a.O. Tz. 15, 39;

6) BFH BStBl. 1956 III S. 226

bb) Buchwert der Beteiligung

Neben dem Teilwert des übergehenden Vermögens, der nach den oben angeführten Regelungen zu berechnen ist, muß als zweite Vergleichsgrundlage zur Feststellung des Übernahmegewinns der Buchwert der Beteiligung bestimmt werden.

Lagen die Anteile in einem Betriebsvermögen, so ist der letzte steuerliche Bilanzwert als maßgeblicher Buchwert anzusehen. Wurden Anteile von der Übernehmerin noch nach dem Umwandlungsstichtag erworben oder findet die Übernehmerin ausscheidende Minderheitsgesellschafter ab, so sind die Anschaffungskosten bzw. die Abfindungszahlungen den Buchwerten der bereits zum Umwandlungsstichtag vorhandenen Anteile hinzuzurechnen, § 9 Abs. 1 UmwStG. Damit vermindert sich entsprechend der Übernahmegewinn[3].

An einem Beispiel soll die Berechnung des Übernahmegewinns erläutert werden:

Fall 1 : Eine AG B wird auf ihre Mehrheitsgesellschafterin AG C umgewandelt (§ 15 UmwG). Es liegen folgende Werte vor:

Grundkapital der umzuwandelnden Gesellschaft = 100

Teilwert des übergehenden Vermögens = 140

Buchwert der am Umwandlungsstichtag gehaltenen Anteile (91 % des Grundkapitals) = 95

1)Littmann, UmwStG 1969, DStR 1969 S. 521, 523; Brönner, a.a.O. §§ ,9,10 Anm. 2; Widmann-Mayer, a.a.O.Anm. 2889; Loos, a.a.O. Anm. 416; Würdinger a.a.O. Tz. 15, 39;
2)BFH BStBl. 1956 III S. 226
3)Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2865

Nach dem Umwandlungsstichtag zum Kurs von 120 % erworbene Anteile (5 % des Grundkapitals)
= 6

Abfindungen an ausscheidende Minderheitsgesellschafter (4 % des Grundkapitals) zu 130 %
= 5,2

Buchwert der Anteile nach § 9 Abs. 1 UmwStG (95 + 6 + 5,2)
= 106,2

Übernahmegewinn (Vermögensteilwert minus Anteilsbuchwert - 140 minus 106,2)
= 33,8

Bei einer errichtenden Umwandlung können die Anteile an der schwindenden Kapitalgesellschaft nicht in dem Betriebsvermögen gelegen haben, da die Übernehmerin steuerlich erst zum Umwandlungszeitpunkt entsteht. Daher fingiert § 9 Abs. 2 UmwStG, daß diese Anteile unmittelbar vor dem steuerlichen Umwandlungszeitpunkt in das Betriebsvermögen der Übernehmerin eingelegt worden seien. Anteile, die in einem anderen Betriebsvermögen vor der Umwandlung gehalten wurden, sind bei der Einlage mit den bisherigen Buchwerten anzusetzen[1]. Es entsteht damit regelmäßig ein Übernahmegewinn, da das übergehende Vermögen zumeist einen höheren Teilwert als den Buchwert der Anteile haben wird.

Dagegen gelten für Anteile aus dem Privatvermögen die allgemeinen Vorschriften über Einlagen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG). Es sind daher Anteile, die keine wesentliche Beteiligung darstellen, immer mit dem Teilwert anzusetzen. Da der Teilwert der Anteile dem quotenmäßig hierauf entfallenden Teilwert des

1) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 9 UmwStG Anm. 12,21; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2863; BdF-Schreiben BStBl 1970 I S. 922, 925

übergehenden Vermögens entspricht, entsteht für derartige Anteile aus dem Privatvermögen kein Übernahmegewinn[1].

Liegt jedoch eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG vor, so wird die Einlage zu den Anschaffungskosten fingiert. In diesem Fall kann es zu einem Übernahmegewinn bei der übernehmenden Personengesellschaft kommen, der dem einbringenden Gesellschafter zuzurechnen ist.

c) Steuerliche Behandlung des Übernahmegewinns

Der tatsächliche Übernahmegewinn --Unterschied des Buchwerts der Beteiligung zu den Teilwerten des übergehenden Vermögens-- kann zwei Steuersätzen unterliegen.

Den Teil des Übernahmegewinns, der sich aus der Differenz der Teilwerte des Vermögens zu den tatsächlichen Anschaffungskosten der Beteiligung ergibt, bezeichnet das Gesetz in § 8 Abs. 4 Satz 1 UmwStG als Gewinn aus der Veräußerung eines Teilbetriebs. Für ihn gelten wesentliche Steuererleichterungen:

aa) Steuerfreiheit bei Umwandlungen, die bis zum 31.12. 1972 beschlossen werden, § 25 Abs. 1 UmwStG,

bb) Für spätere Umwandlungen Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes ein Drittel dieses Steuersatzes tritt - § 8 Abs. 4 Satz 2 UmwStG. Bei Körperschaftsteuerpflicht der übernehmerin gilt ein Steuersatz von 16 %. Die Steuerschuld kann in fünf jährlichen Teilbeträgen von mindestens ein Fünftel der Schuld getilgt werden, so daß ein zusätzlicher Zinsgewinn eintritt,

1) Littmann, - UmwStG 1969, DStR 1969 S. 521, 523; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 9 UmwStG Anm. 18;

cc) Dauernde Steuerfreiheit, sofern auf eine schachtelbegünstigte Kapitalgesellschaft umgewandelt wird, § 12 Abs. 2 UmwStG.

Liegt jedoch der Buchwert der Beteiligung infolge einer früheren Abschreibung auf den Teilwert --gleiches gilt für die Übertragung eines Veräußerungsgewinnes nach § 6 b EStG-- unter den tatsächlichen Anschaffungskosten, so ist der Teil des Übernahmegewinns, der sich aus dem Unterschied von Buchwert der Beteiligung und den tatsächlichen Anschaffungskosten ergibt, als laufender Gewinn der Übernehmerin zu erfassen. Für diesen Gewinnteil gilt nicht die Steuerbefreiung bzw. Tarifbegünstigung, da der Gesetzgeber von der Überlegung ausging, daß sich die früher gewinnmindernde Teilwertabschreibung nicht ein zweites Mal steuerbegünstigend auswirken dürfe.

Die unterschiedliche Behandlung des Übernahmegewinns zeigt folgender

Fall 2 : Die GmbH A wird gemäß § 15, 24 UmwG unter Anwendung des UmwStG auf die OHG B umgewandelt. Es lagen folgende Bilanzwerte vor,

Teilwert der übergehenden Wirtschaftsgüter = 170

Buchwert der Beteiligung am Umwandlungsstichtag 31.12.1971 = 100

Teilwertabschreibung der Beteiligung zum 31.12.1970 = 30
(d.h. die Beteiligung stand in der Bilanz zum 31.12.1969 mit 130 zu Buche)

Übernahmegewinn = 70
(Teilwert des übergehenden Vermögens (170) minus Buchwert der Beteiligung (100))

Begünstigter Teil des Übernahmegewinns
= 40
(Teilwert des Vermögens (170) minus tatsächliche Anschaffungskosten der Beteiligung (130))

Nicht begünstigter Teil des Übernahmegewinns
= 30
(Tatsächliche Anschaffungskosten (130) minus Buchwert der Beteiligung (100))

Als einzige Erleichterung gewährt das Gesetz in § 10 UmwStG für den nicht begünstigten Teil des Übernahmegewinns die Anwendung des § 6 b EStG. Dieser Teil des Übernahmegewinns kann der sofortigen Besteuerung durch die Verlagerung auf Ersatzwirtschaftsgüter entzogen werden. Dabei muß die Mindestbesitzzeit der Anteile (nach § 6 b Abs. 4 Ziff. 2 EStG: sechs Jahre) nicht erfüllt sein.

d) Übernahmeverlust

Ergibt der Vergleich der Teilwerte des übergehenden Vermögens mit dem Buchwert der Beteiligung einen Verlust der Übernehmerin, so ist dieser Betrag nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 8 Abs. 5 UmwStG steuerlich nicht als abzugsfähig anzuerkennen. Ein Verlust kann sich z.B. ergeben, wenn in dem Buchwert der Anteile ein hoher Geschäftswert der übertragenden Gesellschaft seinen Ausdruck gefunden hat und die Umwandlung nicht lange nach dem Erwerb der Anteile durchgeführt wurde. Da bei den Wirtschaftsgütern der Kapitalgesellschaft ein Geschäftswert, soweit er originär entstanden ist, nicht zur Ermittlung des Übernahmegewinns angesetzt wird, kann der Buchwert der Anteile höher sein, als der Teilwert des übergehenden Vermögens. In diesem Fall entsteht ein Übernahmeverlust, der nicht bei der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt werden darf. Zur Begründung der Nichtabzugsfähigkeit wird darauf verwiesen, daß in einem derartigen Fall die Übernehmerin in früheren Jahren eine

Teilwertabschreibung der Beteiligung hätte vornehmen müssen und eine Nachholung dieser unterlassenen Teilwertabschreibung bei der Umwandlung nicht zulässig sei; im übrigen kann nach der Begründung des Regierungsentwurfes bei der Umwandlung kein wirklicher Verlust entstehen, da die bisherige Beteiligung lediglich durch das Vermögen der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung bestand, ersetzt werde[1]. Gegen diese Ansicht wandte Schmidt[2] zu Recht ein, daß dann auch kein steuerlich beachtlicher Gewinn aus dem Vorgang der Umwandlung entstehen könne.

Der nicht abzugsfähige Verlust nach § 8 Abs. 5 UmwStG darf nicht mit einem sich buchmäßig ergebenden, gleichfalls nicht berücksichtigungsfähigen Verlust nach § 5 UmwStG verwechselt werden. Im Falle des § 5 UmwStG handelt es sich um die Einbuchung der Wirtschaftsgüter bei entsprechender Ausbuchung des Beteiligungsansatzes, bei der es zu Saldenveränderungen in der Bilanz kommen kann, die nur als nicht erfolgswirksame buchtechnische Vorgänge zu werten sind. Dagegen wird ein Übernahmeverlust nach § 8 Abs. 5 UmwStG bei der Feststellung des tatsächlichen Übernahmegewinns außerhalb der Bilanz ermittelt. Er müßte bei konsequenter Verfolgung des Veräußerungsgedankens bei Unternehmensumformungen auch steuerlich beachtlich sein.

e) Übernahmefolgegewinn

Mit dem Erlöschen der Kapitalgesellschaft und der Übertragung des Vermögens auf die Übernehmerin kommt es zur Identität von Gläubiger und Schuldner hinsichtlich der Forderungen, die zwischen der Übertragerin und der Übernehmerin bestehen. Damit entfallen die Forderungen durch Konfusion[3].

1) Bundestagsdrucksache V/3186 zu § 8; ebenso Littmann, -UmwStG 1969-, DStR 1969, S. 521, 522
2) Schmidt, Der Entwurf eines Gesetzes über Steuererleichterungen bei Änderung der Unternehmensform, GmbH-Rundschau 1968 S. 184, 188; Fasold, Aktuelle Probleme zum Entwurf des Umwandlungs-Steuergesetzes 1968, Der Betrieb 1968 S. 1284; ders., Das neue Umwandlungssteuergesetz, StBJhb. 1968/69 S. 221, 229; Curtius-Hartung, a.a.O. Der Betrieb 1968 S. 964, 968
3) Dies gilt nach § 8 Abs. 6 UmwStG steuerlich auch für Forderungen zwischen der Kapitalgesellschaft und den Gesellschaftern der Personengesellschaft, vgl. Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2574

Eine Gewinnerhöhung tritt ein, wenn die Forderungen sei es bei der Übertragerin oder der Übernehmerin wertberichtigt waren. Das Umwandlungsteuergesetz zählt einen derartigen Gewinn nicht zu dem Übernahmegewinn nach § 8 Abs. 2 UmwStG, da er erst eine Folge der Umwandlung darstellt und bei der Übernehmerin eintritt[1]. Damit unterliegt der Übernahmefolgegewinn dem allgemeinen Steuersatz der Übernehmerin. Das Umwandlungsteuergesetz gewährt jedoch eine Erleichterung, indem es die Bildung einer gewinnmindernden Rücklage in Höhe des Folgegewinns zuläßt, § 6 Abs. 1 UmwStG. Diese Rücklage ist in den auf ihre Bildung folgenden drei Wirtschaftsjahren mit mindestens einem Drittel ihres Betrages erfolgswirksam aufzulösen, § 6 Abs. 2 UmwStG.

Sonderregelungen gelten für Konfusionsgewinne bei Darlehen nach den §§ 7 c, 7 d EStG und Darlehen aufgrund der Berlin-Förderungsgesetzgebung.

Neben Übernahmefolgegewinnen aus Konfusion können auch Gewinne aus der Auflösung von Rückstellungen für Verpflichtungen gegenüber dem Umwandlungspartner entstehen, soweit bei diesen kein entsprechender Aktivposten gebildet wurde[2]. Das gilt insbesondere für Garantierückstellungen, aber auch für Pensions-Rückstellungen zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers. Auch diese Gewinne können durch Einstellung in die Rücklage zunächst vermieden werden.

f) Eintritt in die Rechtsstellung der umgewandelten Kapitalgesellschaft

Die Übernehmerin ist zivilrechtlich Gesamtrechtsnachfolgerin der durch die Umwandlung erloschenen Kapitalgesellschaft. Ein

1) BdF-Schreiben, BStBl. 1970 I S. 922, 924
2) Rau, a.a.O., Der Betrieb 1969 S. 1421, 1429; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2593

uneingeschränkt Eintritt der Übernehmerin in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft erfolgt damit jedoch nicht[1].

In § 7 UmwStG findet sich eine detaillierte Regelung über die Auswirkungen des Vermögensübergangs und seine Folgen für die Übernehmerin.

Danach tritt die Übernehmerin bezüglich der Absetzung für Abnutzung, der erhöhten Abschreibungen, der Sonderabschreibungen, der Inanspruchnahme von Bewertungsfreiheiten oder eines Bewertungsabschlages, der steuerlich gewinnmindernden Rücklagen sowie der Bewertungsrechte des § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Sätze 2 und 3 EStG in die Rechtsstellung der übertragenden Kapitalgesellschaft ein.

Es wird somit das übergehende Vermögen weitgehend den bisherigen steuerlichen Regelungen folgen. Verstärkt wird dies noch durch § 7 Abs. 3 UmwStG, nach dem hinsichtlich der Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen für Besteuerungszwecke die Besitzzeit der umgewandelten Kapitalgesellschaft auf die Besitzzeit der Übernehmerin angerechnet wird. Bedeutsam ist dies insbesondere für die Anwendung des Schachtelprivileges nach §§ 9 KStG, 102 BewG und die Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, § 7 a KStG, sowie der Berechnung der 6-Jahresfrist des § 6 b Abs. 4 Ziff. 2 EStG.

Sind jedoch in der Umwandlungsbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft nach § 4 UmwStG die Teilwerte bei bestimmten Wirtschaftsgütern angesetzt worden, da die Erfassung ihrer stillen Reserven nicht gesichert erschien, so gelten diese Wirtschaftsgüter gemäß § 7 Abs. 2 UmwStG als von der Übernehmerin angeschafft, d.h. die Zulässigkeit steuerlicher Bewertungsmaßnahmen bezüglich dieser Wirtschaftsgüter bestimmt sich

1) Jurkat, a.a.O. NJW 1969 S. 1689, 1691

allein nach den Verhältnissen der Übernehmerin.

Die in § 7 UmwStG genannten Einzelfälle der Rechtsnachfolge machen deutlich, daß ein Verlustvortrag nach §§ 10 d EStG, 10 a GewStG nicht auf die Übernehmerin übergeht. Derartige Verluste aus den Vorjahren können daher nach einer Umwandlung nicht mehr geltend gemacht werden und gehen ersatzlos verloren, da sie auch in der Abschlußbilanz der umgewandelten Kapitalgesellschaft nicht durch Werterhöhungen ausgeglichen werden können[1].

III. Besteuerung der Verschmelzung nach dem Umwandlungsteuergesetz

1. Besteuerung der Übertragerin

Nach § 15 UmwStG finden auf Antrag die Vorschriften der §§ 3-12 UmwStG analog Anwendung auf eine aktienrechtliche Verschmelzung (§§ 339 AktG), bei der die Übernehmerin an der einzuschmelzenden Gesellschaft beteiligt ist. Die Regelung des Umwandlungsteuergesetzes für den Fall der Verschmelzung sieht eine Begünstigung nur für den Teil des Vermögens vor, der der Beteiligung der Übernehmerin am Nennkapital der Übertragerin entspricht. Insoweit liegt ebenso wie bei der Umwandlung ein steuerliches Veräußerungsgeschäft --Tausch der Anteile gegen Übernahme eines entsprechenden Teils des Vermögens-- vor[2]. Es ergibt sich damit die gleiche steuerliche Interessenlage wie bei einer Umwandlung, da die Übernehmerin ihre Beteiligung, die nur einen mittelbaren Zugriff auf das Vermögen der Übertragerin zuläßt, unmittelbar durch das Vermögen ersetzt. Soweit keine 100 %ige Beteiligung vorliegt, gilt dies für den der Beteiligungsquote entsprechenden Vermögensteil.

1) Vgl. S. 94
2) Für den Teil des Vermögens, der gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übergeht, gewährt § 15 Abs. 2 KStG Steueraufschub.

Die sinngemäße Anwendung der §§ 3 - 12 UmwStG auf die umwandelnde Verschmelzung hat zur Folge, daß die übertragende Gesellschaft die stillen Reserven ihres Vermögens in der steuerlichen Schlußbilanz grundsätzlich nicht realisieren muß[2], sondern die Bilanzwerte der allgemeinen Gewinnermittlung ansetzen darf. Es treten daher keine besonderen Steuerbelastungen bei der Verschmelzung auf.

2. Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft

Bei der Übernehmerin ist in Höhe der Beteiligungsquote der Übernahmegewinn außerbilanziell zu errechnen. Zu diesem Zweck müssen die übergehenden Wirtschaftsgüter zu den Teilwerten festgestellt werden. Aus dem Unterschied des Buchwerts der Beteiligung zu dem entsprechenden Teil des Vermögens ergibt sich der Übernahmegewinn. Für ihn gilt die Steuerbefreiung des § 25 Abs. 1 UmwStG bei einem Verschmelzungsbeschluß bis zum 31.12.1972. Regelmäßig werden jedoch die Voraussetzungen einer Schachtelbeteiligung (§ 9 KStG) vorliegen, so daß dauernde Steuerbefreiung besteht, § 12 Abs. 2 UmwStG. Die übernehmende Gesellschaft führt in ihrer Übernahmebilanz die steuerlichen Buchwerte der übertragenden Gesellschaft nach § 15 Abs. 2 KStG fort, soweit neu geschaffene Gesellschaftsrechte ausgegeben werden, und nach § 5 UmwStG, soweit eine Beteiligung bestand. Damit ist sichergestellt, daß die stillen Reserven im Vermögen der schwindenden Kapitalgesellschaft der späteren Körperschaftsbesteuerung unterliegen.

Es werden demnach die Werte der Schlußbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft, die nach den Grundsätzen des allgemeinen Jahresabschlusses ermittelt wurden, von der Übernehmerin eingebucht. Um eine weitgehende Angleichung der Regelung des § 15 Abs. 2 KStG und des UmwStG, die bei der umwandelnden Verschmelzung nebeneinander herangezogen werden, zu erreichen, will die Finanzverwaltung die analoge Anwendung der §§ 3, 7 und 11 Abs. 4 UmwStG auch für den Teil des Vermögens zulassen, der nach § 15 Abs. 2 KStG erfolgsneutral übernommen wurde[1].

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 3572
2) BdF-Schreiben, BStBl. 1970 I S. 922, 925

Damit wird erreicht, daß das Vermögen der einzuschmelzenden Gesellschaft bei der aufnehmenden Gesellschaft der gleichen steuerlichen Behandlung unabhängig von der Rechtsgrundlage der Übernahme unterliegt. Es gelten daher für das gesamte Vermögen gleiche Vorschriften über Abschreibungen, Rücklagen, Bewertungswahlrechte und Anrechnung von Besitzzeiten.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll jedoch eine Gleichbehandlung nicht hinsichtlich der Konfusionsgewinne stattfinden. Diese Gewinne sind also in zwei Teile aufzuspalten, deren Höhe sich nach dem Verhältnis der Beteiligung der Übernehmerin an der eingeschmolzenen Gesellschaft (§ 15 UmwStG) zur Beteiligung der übrigen Anteilseigner richtet (§ 15 Abs. 2 KStG). Der Teil des Gewinns, der aus der Übernahme nach § 15 Abs. 2 KStG entsteht, unterliegt der sofortigen Besteuerung, auf den anderen Teil (§ 15 UmwStG) ist § 6 UmwStG mit der Möglichkeit der Rücklagenbildung und der dreijährigen Steuerratenzahlung anzuwenden.

3. Besteuerung der sonstigen Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft

Bei der umwandelnden Verschmelzung erhalten die übrigen Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft Anteilsrechte der Übernehmerin. Schon nach allgemeinem Ertragsteuerrecht handelt es sich dabei um einen nicht gewinnverwirklichenden Austausch von Anteilsrechten. § 16 UmwStG, nach dem die Anteile an der Übertragerin als zum Buchwert bzw. bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG zu den Anschaffungskosten veräußert gelten, während die erworbenen Anteile mit den gleichen Werten angesetzt werden, bringt somit nur eine Bestätigung der bisherigen gewohnheitsrechtlichen Regelung. Eine Besteuerung der sonstigen Anteilseigner findet daher bei einer umwandelnden Verschmelzung nicht statt.

4. Übersicht über die Besteuerung der umwandelnden Verschmelzung

Nach dem Umwandlungsteuergesetz in Verbindung mit § 15 Abs. 2 KStG kann eine umwandelnde Verschmelzung bis zum 31.12.1972 für beide Gesellschaften und die sonstigen Anteilseigner ohne aktuelle Steuerbelastung durchgeführt werden. Nach diesem Zeitpunkt ist der Übernahmegewinn, der auf die Beteiligung entfällt, nach § 8 Abs. 4 UmwStG begünstigt (Steuersatz: 16 %), soweit nicht dauernde Steuerbefreiung nach § 12 Abs. 2 UmwStG eintritt (erweitertes Schachtelprivileg).

IV. Zusammenfassung

Das Umwandlungsteuergesetz ermöglicht eine steuerbegünstigte Umwandlung von Kapitalgesellschaften auf ihre Anteilseigner. Dies geschieht für eine Übergangszeit (bis 31.12.1972) durch Verzicht auf eine Mehrfachbelastung durch Körperschaft- und Einkommensteuer.

Als Dauerregelung gilt nach diesem Zeitpunkt bei Umwandlungen auf natürliche Personen als Anteilseigner eine Milderung der Zweifachbelastung durch Erhebung einer Einkommensteuer auf den Übernahmegewinn zu einem Drittel des durchschnittlichen Steuersatzes, wobei zusätzlich die Erleichterung einer Ratenzahlung gewährt wird. Für Umwandlungen auf körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter gilt ein Steuersatz von 16 %, soweit nicht die Steuerfreiheit aufgrund des Schachtelprivilegs eingreift.

Die Verschmelzung ist in gleicher Weise hinsichtlich des Anteilsbesitzes der Übernehmerin an der Übertragerin begünstigt. Für den übrigen Anteilsbesitz bestand von jeher in § 15 Abs. 2 KStG eine sinnvolle Erleichterung der aktienrechtlichen Verschmelzung.

Mit diesen Vorschriften bietet das Steuerrecht eine für die Wirtschaft tragbare steuerliche Behandlung der Unternehmensumformung an. Die Hemmnisse des allgemeinen Umwandlungsteuerrechts sind beseitigt, so daß der Weg zur zweckmäßigen und damit wettbewerbsfähigen Unternehmensform frei ist.

Vierter Abschnitt

Die Mißbrauchsregelung des Umwandlungsteuergesetzes

I. Zielsetzung und Entstehungsgeschichte des § 24 UmwStG

1. Mißbrauch der steuerlichen Erleichterungen

Die im 3. Abschnitt der Untersuchung geschilderten Begünstigungen der Unternehmensumformung bieten den Unternehmen erhebliche Vorteile bei Rechtsformänderungen. Entscheidend ist hierbei der (zeitlich begrenzte) Verzicht auf die Zweifachbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer. Damit wird den Unternehmen die Chance zur Neuorganisation geboten, bei der steuerliche Überlegungen nicht im Vordergrund stehen müssen.

Bei der Gewährung dieser Steuererleichterungen mußte der Gesetzgeber auch die Möglichkeit eines Mißbrauchs des Gesetzes in Betracht ziehen. Denkbar ist, daß die Unternehmensumformung nicht zur rechtlichen Neuorganisation vorgenommen wird, sondern allein zur Erlangung der Steuervorteile und daß nach dieser Steuerersparnis die zunächst formal durchgeführte Rechtsformänderung rückgängig gemacht wird oder ohne rechtliche Auswirkungen bleibt. Das Ziel der gesetzlichen Regelung, die den Wechsel zur zweckmäßigen Unternehmensform fördern will, wird dabei verfehlt, es kommt allein zur Steuerbefreiung. Um dieser Verwendung des Umwandlungsteuergesetz zu nicht vom Gesetz gedeckten Zwecken entgegenzutreten, hat der Gesetzgeber in § 24 UmwStG einen besonderen Tatbestand zur Verhinderung von Mißbräuchen geschaffen, der im folgenden erörtert werden soll.

2. Text des § 24 UmwStG

Der 6. Teil des Umwandlungsteuergesetzes enthält unter der Überschrift "Verhinderung von Mißbräuchen" die Vorschrift des § 24. Sie lautet folgendermaßen:

§ 24 Wegfall der Steuererleichterungen

(1) Die Anwendbarkeit der §§ 4 bis 16 sowie der §§ 25 und 29 entfällt rückwirkend, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem Umwandlungsstichtag oder dem Verschmelzungsstichtag in eine Kapitalgesellschaft einbringt.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem Umwandlungsstichtag oder dem Verschmelzungsstichtag ohne triftigen Grund veräußert oder aufgibt.

(3) In den Fällen der Absätze 1 und 2 sind bereits erteilte Steuerbescheide, Steuermeßbescheide, Freistellungsbescheide oder Feststellungsbescheide zu ändern, soweit sie auf der Anwendung der in Absatz 1 genannten Vorschriften beruhen.

Die Vorschrift war im Regierungsentwurf zum Umwandlungsteuergesetz nicht enthalten[1]. Sie wurde auf Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages[2] in die endgültige Gesetzesfassung übernommen.

3. Begründung des Finanzausschusses

Zur Begründung der Vorschrift führt der Finanzausschuß an[3], daß es Ziel des Gesetzes sei, den Wechsel der Unternehmensform und den Zusammenschluß von Unternehmen zu erleichtern.

1) Bundestagsdrucksache V/3186
2) Bundestagsdrucksache V/4245 (Bericht des Abgeordneten Dr. Schmid-Burgk)
3) Bundestagsdrucksache V/4245

Die vorgesehenen steuerlichen Erleichterungen erschienen aber nur dann gerechtfertigt, wenn das Unternehmen aufgrund der begünstigten Vorgänge auch tatsächlich eine andere Organisation oder eine andere Form erhalte. Dies sei aber z.B. dann nicht der Fall, wenn eine Kapitalgesellschaft zunächst auf ihren Gesellschafter umgewandelt werde und dieser unter Umständen kurz darauf den so übernommenen Betrieb wieder in eine Kapitalgesellschaft einbringe. In derartigen Fällen dürfe das Gesetz keine Anwendung finden.

Der Finanzausschuß vertritt die Auffassung, daß die vorgesehene Ausschlußfrist von fünf Jahren erforderlich und auch ausreichend sei. Eine mißbräuchliche Gestaltung liege aber nicht nur in den Fällen der Einbringung des durch die Umwandlung erworbenen Betriebs in eine Kapitalgesellschaft vor, sondern auch dann, wenn er von dem Übernehmer alsbald ohne triftigen Grund veräußert oder aufgegeben werde. In derartigen Fällen seien erteilte Steuerbescheide zu ändern, soweit diese darauf beruhten, daß die Steuererleichterungen des Umwandlungsteuergesetzes gewährt worden seien.

Das in der Gesetzbegründung zum Ausdruck kommende Ziel der Mißbrauchsbekämpfung legt die Frage nahe, welche Stellung § 24 UmwStG zu der Mißbrauchsgeneralklausel des § 6 des Steueranpassungsgesetzes einnimmt.

II. Verhältnis des § 24 UmwStG zu der zentralen Mißbrauchsvorschrift des § 6 StAnpG

1. Steuerumgehungsmöglichkeiten

Wenn auch der Wortlaut des § 24 UmwStG den Begriff des Mißbrauchs nicht enthält, so weisen doch die Überschrift zum 6. Teil des UmwStG (Verhinderung von Mißbräuchen), die keine Gesetzeskraft hat, und die Begründung des Gesetzes auf eine inhaltliche Berührung mit der Generalklausel zur steuerlichen

Mißbrauchsbekämpfung --§ 6 StAnpG[1]-- hin. Das Verhältnis dieser beiden Bestimmungen zueinander bedarf daher der Klärung.

An einem vereinfachten Fall soll zunächst die Überschneidung der Anwendungsbereiche der Vorschriften gezeigt werden.

Fall 3 :

a) Wirtschaftlicher Sachverhalt

Die GmbH A, deren alleiniger Gesellschafter B ist, besitzt hohe stille Reserven in ihrem Betriebsvermögen (Buchwert des Betriebsvermögens 100, Teilwerte 150). Die Beteiligung wird zu Anschaffungskosten 100 von B gehalten. B beabsichtigt, die stillen Reserven aufzulösen und an sich auszuschütten. Geschieht die Auflösung im Wege der Veräußerung der reservenbehafteten Wirtschaftsgüter durch die GmbH, so wird die anschließende Ausschüttung bei kapitalmarktbezogener GmbH mit 15 % besteuert (§ 19 Abs. 1 und 3 KStG). Beim Empfänger B unterliegt der Ausschüttungsbetrag als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Ziff. 1 EStG) der Einkommensteuer. Der Gesellschafter B will diese Doppelbelastung vermeiden und wählt hierfür den Weg der Umwandlung.

b) Umgehungsmöglichkeit mit Hilfe der Umwandlung

B wandelt die GmbH nach §§ 15, 24 UmwG unter Inanspruchnahme des Umwandlungsteuergesetzes auf sich um. Damit führt er gemäß § 5 UmwStG die bisherigen Buchwerte der GmbH fort; bei

1) § 6 StAnpG: (1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
(2) Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

dieser wird keine Schlußkörperschaftsteuer nach § 15 Abs. 1 KStG erhoben. Der Übernahmegewinn in Höhe von 50 (Teilwerte minus Anschaffungskosten der Beteiligung) bleibt steuerfrei nach § 25 Abs. 1 UmwStG. Als Einzelunternehmer realisiert B die stillen Reserven durch Veräußerung. Der Gewinn in Höhe von 50 unterliegt der Einkommensteuer nach den persönlichen Verhältnissen von B.

Nach der Realisierung der stillen Reserven bringt B das Einzelunternehmen nach § 17 UmwStG (unter Strohmannbeteiligung seiner Ehefrau) in eine neugegründete GmbH C erfolgsneutral gegen Übernahme der Gesellschaftsrechte ein. Damit ist der zuvor bestehende Zustand erneut hergestellt; die stillen Reserven wurden jedoch mit einfacher Einkommensteuerbelastung realisiert.

Diese Fallgestaltung wird von § 24 Abs. 1 UmwStG erfaßt, da das aus der Umwandlung übernommene Vermögen in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Zugleich ergibt sich aber auch die Möglichkeit einer Anwendung des § 6 StAnpG, da der wirtschaftliche Hintergrund des Geschehens von der Absicht bestimmt wird, der Zweifachbelastung der in einer Körperschaft erwirtschafteten Gewinne zu entgehen. Das für die Besteuerung wesentliche Ziel, die Realisierung der stillen Reserven und ihre Ausschüttung an die Gesellschafter, wird durch die Verwendung der bürgerlichrechtlichen Rechtsform der Umwandlung günstiger gestaltet, als dies bei Realisierung und Ausschüttung durch die Kapitalgesellschaft möglich gewesen wäre. Nach Zweckerreichung werden die Rechtsfolgen der Umwandlung --der Bestand des Unternehmens in veränderter Rechtsform-- rückgängig gemacht, da die eingetretene Rechtsgestaltung von An-

fang an nicht den betrieblichen Erfordernissen und den Plänen der Gesellschafter entsprach.

Auch die beiden Tatbestände des § 24 Abs. 2 UmwStG --die Veräußerung und die Aufgabe des übernommenen Betriebs-- betreffen zwei typische Steuerumgehungssituationen. Die Betriebsveräußerung würde, sofern sie von der Kapitalgesellschaft vorgenommen würde, gemäß § 15 Abs. 1 KStG zur Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven führen. Die weitere Ausschüttung der erzielten Veräußerungserlöses an die Gesellschafter im Wege der Liquidation unterläge bei den Gesellschaftern der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Damit wäre die Doppelbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer gewahrt. Diese Zweifachbelastung findet auch bei der Betriebsaufgabe durch die Kapitalgesellschaft aufgrund einer Liquidation und Auskehrung des Liquidationsgewinnes an die Gesellschafter statt. Mit Hilfe einer vorgeschalteten Umwandlung könnten sowohl im Falle der Betriebsveräußerung als auch der Betriebsaufgabe die Steuerbelastungen erheblich vermindert werden, da das Umwandlungsteuergesetz die stillen Reserven von der Doppelbelastung befreit.

Die Umwandlung wird in den vorstehenden Fällen nicht zur Neugestaltung des Unternehmens vorgenommen, sondern zur steuergünstigen Realisierung von stillen Reserven. Diese Wahl der dem wirtschaftlichen Vorgang nicht entsprechenden Rechtsgestaltung weist auf eine Steuerumgehung im Sinne des § 6 StAnpG hin. Zur Verdeutlichung des Rangverhältnisses dieser Vorschrift zu § 24 UmwStG sollen zunächst Inhalt und Bedeutung des § 6 StAnpG erläutert werden, ehe eine Bestimmung der Rangfolge beider Vorschriften möglich ist.

2. Inhalt und Bedeutung des § 6 StAnpG

Durch die Steuergesetze werden den Steuerpflichtigen Geldleistungen auferlegt[1]. Damit greift das Steuergesetz entscheidend in die wirtschaftliche Dispositionen der Steuerschuldner ein, indem es ihnen einen Teil ihrer finanziellen Mittel für staatliche Zwecke unter Zwangsandrohung entzieht. Die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze muß daher darin bestehen, daß sie "an wirtschaftliche Verhältnisse und Sachlagen des lebendigen Wirtschaftsgeschehens anknüpfen"[2] und eine entsprechende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit voraussetzen[3]. Diese Verbindung zu dem wirtschaftlichen Geschehen besteht unabhängig davon, ob der Steuertatbestand den steuerlich beachtlichen Vorgang mit eigenen oder aus anderen Rechtsgebieten entlehnten Begriffen umschreibt. Entscheidend ist, daß die Steuernorm einen bestimmten wirtschaftlichen Sachverhalt treffen will, mag dieser Sachverhalt auch durch die Anknüpfung an rechtliche Verhältnisse dargestellt werden[4].

Aus der Spannung zwischen materieller Anknüpfung an die wirtschaftlich zu besteuernden Vorgänge und der Verwendung (bürgerlich-) rechtlicher Rechtsformen und Begriffe im Tatbestand der Steuernormen erklärt sich Entstehung und Bedeutung der dem Steuerrecht eigentümlichen "wirtschaftlichen Betrachtungsweise"[5].

1) § 1 Abgabenordnung: (1) Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; .....
2) Kühn, Abgabenordnung, § 1 Anm. 1
3) Kruse, Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, § 9 II; Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung, Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, S. 219, 223; Kühn, a.a.O. § 1 StAnpG Anm. 4 a;
4) Kruse, a.a.O. § 9
5) Kühn, a.a.O. § 1 StAnpG Anm. 4 a

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, deren Überbetonung und der damit verbundenen Auflösung des steuerlichen Tatbestandes der Bundesfinanzhof[1] und das Bundesverfassungsgericht[2] entgegengetreten sind, vermag allein nicht die Steuergerechtigkeit, d.h. die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zu gewährleisten. Wie jedes Gesetz ist auch das Steuergesetz der Gefahr der Umgehung ausgesetzt. Daher bestimmt § 6 Abs. 1 StAnpG als grundlegende Norm zur Verhinderung von Steuerumgehungen, daß die Steuerpflicht nicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts umgangen oder gemindert werden kann. Aus § 6 Abs. 2 StAnpG ergibt sich, daß das Gesetz unter Mißbrauch die Verwendung einer der wirtschaftlichen Sachlage unangemessenen rechtlichen Gestaltung versteht.

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige in der Wahl der von der Rechtsordnung angebotenen Gestaltungsmöglichkeiten frei und diese verfassungsrechtlich garantierte Privatautonomie (Art. 2 Abs. 1 Grundgesetz) soll durch § 6 StAnpG nicht berührt werden[3]. Es ist dem Steuerpflichtigen auch nicht verwehrt, seine Lebensverhältnisse rechtlich so einzurichten, wie es steuerlich für ihn günstig erscheint[4]. Auch ungewöhnliche Rechtsgestaltungen können daher angemessen sein, wenn sie sachlich gerechtfertigt sind.[5]

"Unangemessenheit" einer Gestaltung im Sinne von § 6 StAnpG liegt jedoch dann vor, wenn zum Zwecke der Steuerersparnis statt der vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung für typisch gehaltenen (angemessenen) Rechtsformen zur Erreichung wirtschaftlicher Zwecke eine dem wirtschaftlichen Hintergrund des Vorgangs nicht entsprechende

1) BFHE 63, S. 286, 288; BFHE 65, S. 189, 191; BFHE 68, S. 10, 14; BFHE 76, S. 179, 182; BFHE 77, S. 366, 368; BFHE 90, S. 122, 124;
2) BVerfGE 13, S. 331, 340
3) Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, § 11 I
4) BVerfGE 9 S. 237, 249; RFHE 33, S. 119, 121; BFHE 66, S. 250, 256; BFHE 70 S. 299; BFH BStBl. 1951 III S. 181, 183; BFH BStBl. 1964 III S. 667, 669; BFH BStBl. 1968 II S. 152, 155; FG Düsseldorf EFG 1965 S. 183;
5) BFH BStBl. 1966 III S. 148, 150; Kruse, a.a.O. § 10 II

Gestaltung gewählt wird[1].

Es wäre allerdings verfehlt anzunehmen, daß mit dieser Formel eine präzise Bestimmung zur Rechtsanwendung gefunden wäre. Es ist nicht zu verkennen, daß die Frage der Anwendung des § 6 StAnpG einer Wertentscheidung des Richters bedarf, in der sich weitgehend seine Vorstellungen über die Schutzwürdigkeit der Interessen des Steuerpflichtigen auf der einen Seite und des Staates auf der anderen Seite niederschlagen[2]. Abhilfe vermag hier in beschränktem Maße eine Tatbestandsfassung zu bieten, die exakt den wirtschaftlichen Sachverhalt umschreibt, der der Besteuerung unterworfen werden soll.

§ 6 StAnpG erfordert, daß die Wahl der unangemessenen Rechtsform in der Absicht geschehen ist, die Steuerpflicht zu umgehen[3]. Nicht schon das objektive Vorliegen einer nach Sinn und Zweck des Steuergesetzes und der Verkehrsanschauung unan-

---

1) Vgl. die grundlegende Definition der Steuerumgehung von Hensel, a.a.O. S. 225: "Steuerumgehung ist" die Erreichung einer bestimmten wirtschaftlichen Lage, unter Vermeidung des rechtlichen Tatbestandes, welchen der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben angesehen und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruchs erhoben hat."
Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegt Mißbrauch vor, wenn mit einem ungewöhnlichen Weg ein steuerlicher Erfolg erreicht werden soll, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt wird, BFHE 70 S. 299; BFHE 66 S. 250, 256

2) Dabei muß diese Wertentscheidung von dem Willen zur Objektivität, d.h. zur Geltung und Anerkennung durch die Rechtsgemeinschaft, getragen sein, vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 220, 228

3) So die weitaus herrschende Meinung und Rechtsprechung, RFH RStBl. 1934 S. 956; RFH BStBl 1934, S. 979; 980; RStBl. 1937 S. 434; BFH BStBl. 1953 III S. 284, 286; BFH BStBl. 1958 III S. 97, 99; BFH BStBl. 1960 III S. 111, 112; BFH BStBl. 1964 III S. 667, 669; BFH BStBl. 1966 III S. 509, 510; BFH BStBl. 1967 III S. 189, 190; Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, § 6 StAnpG Anm. 5; Kruse, a.a.O., § 10 II; Kühn, a.a.O. § 6 StAnpG Anm. 3; Meilicke, Steuerrecht, Allgemeiner Teil, S. 99; Bühler-Strickrodt, a.a.O. § 11 II a.E.; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, § 6 StAnpG Anm. 24; Hensel, a.a.O. S. 272; Löhlein, Zur Abgrenzung von Steuerumgehung und Steuerersparung, StuW 1962 S. 385, 388; Thoma, Die mißbräuchliche Steuerumgehung, Steuerberater-Jahrbuch 1950 S. 57, 66; anderer Ansicht jedoch v. Wallis, Gestaltungsmißbrauch, Finanz-Rundschau 1963 S. 189, 190.

gemessenen Gestaltung, sondern erst das Hinzutreten der Umgehungsabsicht, d.h. des Erstrebens des Steuervorteils, füllt das Tatbestandsmerkmal "Mißbrauch" aus[1].

Die mißbräuchliche Umgehung des Steuergesetzes kann auch dann nicht in Betracht kommen, wenn der gewählte bürgerlichrechtliche Weg nicht zu einem Steuervorteil führt[2]. Die Absicht der Erlangung eines Steuervorteils vermag allein nicht die Anwendung des § 6 StAnpG zu rechtfertigen, hinzukommen muß die objektive Möglichkeit der Entstehung der Steuerersparnis. Die Rechtsfolge einer Umgehung des Steuergesetzes durch mißbräuchliche Verwendung bürgerlichrechtlicher Formen besteht nach § 6 Abs. 2 StAnpG in der Erhebung der Steuern, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären.

Es wird somit die tatsächlich gewählte rechtliche Gestaltung, an die nach dem Willen der Beteiligten die Steuerfestsetzung anknüpfen sollte, außer Acht gelassen und stattdessen eine nicht gewählte, aber angemessene rechtliche Gestaltung zugrunde gelegt. Dies bedeutet, daß der Gesetzgeber in § 6 StAnpG das rechtstechnische Mittel der Analogie anwendet, um zu einer Erfassung steuerwürdiger wirtschaftlicher Sachverhalte zu gelangen[3]. Da das Steuergesetz wohl den wirtschaftlichen Sachverhalt treffen will, meist aber an den typischen Rechtsformen der Gestaltung dieses Sachverhalts tatbestandlich orientiert ist, kann es nicht direkt angewendet werden, wenn der betroffene wirtschaftliche Sachverhalt bürgerlichrechtlich vom Typischen abweichend gefaßt wird.

1) Tipke-Kruse, a.a.O § 6 StAnpG Anm. 36
2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O. § 6 StAnpG Anm. 38
3) Tipke-Kruse, a.a.O. § 6 StAnpG Anm. 1

Nach verbreiteter Auffassung[1] stellt die steuerschaffende Analogie einen Gegensatz zur Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nach § 1 AO dar und ist aus diesem Grund unzulässig. Es kann daher nicht mit der Begründung, ein bestimmtes wirtschaftliches Geschehen sei nach dem konkreten Steuergesetz zu erfassen, eine Besteuerung durchgeführt werden, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Steuernorm nicht gegeben sind[2].

Um nun doch bei Steuergesetzen die notwendige Analogie zu ermöglichen, wird über § 6 StAnpG bei steuerwürdigen Sachverhalten das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des Steuergesetzes fingiert. Damit ist der Schein der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gewahrt, indem das Gesetz --und sei es auch durch Fiktion seiner Tatbestandsmerkmale-- nicht analog, sondern direkt auf den fingierten Tatbestand angewandt wird.

Es darf jedoch nicht verkannt werden, daß es sich bei der Anwendung des § 6 StAnpG um eine steuerliche Gesetzesanalogie mit dem Mittel der Fiktion handelt, mit der der atypisch gestaltete aber wirtschaftlich steuerwürdige Sachverhalt der Besteuerung unterworfen wird.[3]

3. Anwendung des § 6 StAnpG auf Fall 3

In dem geschilderten Fall 3 ist beabsichtigt, Gewinne, die in einer Kapitalgesellschaft erwirtschaftet wurden, steuerbegünstigt und unter Vermeidung der Zweifachbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft auszukehren. Zum Zwecke der Steuerersparnis wird daher die Rechtsform der Umwandlung vorgeschaltet.

1) vgl. Kühn, a.a.O. § 1 StAnpG Anm. 2 b; BFH BStBl. 1967 III S. 627
2) RFHE 14 S. 321
3) Tipke-Kruse, a.a.O. § 6 StAnpG Anm. 1

Als Mißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG muß die Durchführung der Umwandlung angesehen werden, wenn diese "Vorschaltung" eine unangemessene Gestaltung zur Erzielung eines Steuervorteils wäre.

Das Rechtsinstitut der Umwandlung dient der Änderung der Rechtsform und damit der rechtlichen Neuorganisation des Unternehmens. Ein Mißbrauch[1)] der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeit Umwandlung liegt daher vor, wenn sie zur Umgebung der Steuerpflicht für Gewinne aus Kapitalgesellschaften verwendet wird, ohne daß der wirtschaftliche Zweck der Umwandlung --die Neuorganisation-- erreicht oder aufrechterhalten werden soll. Dabei ist nicht schon das Erstreben des Steuervorteils bei der Umwandlung mißbräuchlich, denn diesen Vorteil will das Umwandlungsteuergesetz ausdrücklich gewähren, sondern der Mißbrauch liegt in der Verwendung der Umwandlung, ohne daß eine Neuordnung beabsichtigt ist und dies zeigt sich in der alsbaldigen Rückgängigmachung der Folgen der Umwandlung, sei es durch Einbringung, Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs.

Wirtschaftlicher Hintergrund des Geschehens in Fall 3 ist die Ausschüttung der Gewinne aus der Kapitalgesellschaft, wobei der Vorgang durch eine Umwandlung in einer unangemessenen bürgerlichrechtlichen Weise gestaltet wird, da die Umwandlung nicht als Mittel zur Neuorganisation, sondern allein zur Erlangung des Steuervorteils verwendet wird.

Damit wäre § 6 StAnpG auf den dargestellten Fall 3 anwendbar, so daß die Rechtsfolge in der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Umwandlung bestünde. Die nach § 6 StAnpG zu fingierende angemessene Gestaltung wäre die Realisierung und Ausschüttung der

1) Löhlein, Der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, Steuer und Wirtschaft, 1948 S. 681, 685; "Mißbrauch einer rechtlichen Möglichkeit ist jeder Gebrauch zu einem anderen als dem vorgesehenen Zweck". Die Anwendung des § 6 StAnpG erfordert daher den Nachweis der Zweckverfehlung des angewendeten Gesetzes oder Rechtsinstituts.

stillen Reserven durch die Kapitalgesellschaft. Damit würde die Zweifachbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer voll aufrechterhalten.

Eine derartige Besteuerung kommt jedoch nur in Betracht, wenn § 6 StAnpG nicht von § 24 UmwStG verdrängt wird. Im folgenden soll daher der gesetzgeberische Zweck des § 24 UmwStG ermittelt werden, da sich hieraus der Anwendungsbereich der Vorschrift und ihr Verhältnis zu § 6 StAnpG ableiten lassen.

4. § 24 UmwStG als Rechtsfolge objektiver Zweckverfehlung

Da beide Vorschriften, § 6 StAnpG und § 24 UmwStG, grundsätzlich der Verhinderung von Mißbräuchen dienen sollen, kommt für das Rangverhältnis eine Unterscheidung zwischen lex specialis und lex generalis in Betracht.

Wird § 24 UmwStG als Spezialvorschrift zu § 6 StAnpG verstanden[1)], so ist es naheliegend, zur Erfüllung des Tatbestandes den Nachweis der Steuerumgehungsabsicht zu verlangen, da eine besondere Norm (lex specialis) alle Tatbestandsmerkmale einer allgemeinen Norm (lex generalis) enthält.

Die Qualifizierung des § 24 UmwStG als lex specialis zu § 6 StAnpG ist jedoch nicht zwingend. Gesetzliche Mißbrauchsbekämpfung erfordert nicht notwendig eine Tatbestandsfassung, in der das subjektive Element der Absicht enthalten ist. Zur Vorbeugung gegen Steuerumgehungen kann ein Tatbestand "objektiviert" werden, so daß bei seiner Erfüllung nicht auf die

1) So Tipke-Kruse, a.a.O. § 6 StAnpG Anm. 7, die jedoch darauf verweisen, daß in dieser Vorschrift nicht die Absicht der Steuerumgebung gefordert wird.

Beweggründe und Absichten der Beteiligten ankommt[1].

Die Wortfassung des § 24 UmwStG stellt auf das Vorliegen objektiver tatsächlicher Umstände ab. Das Gesetz verwendet einen generalisierend-objektiven Tatbestand, ohne auf die Absicht der Steuerumgehung zurückzugreifen. Mit diesem Wortlaut geht die Vorschrift jedoch über die konkrete Mißbrauchsbekämpfung hinaus. Der Mißbrauch im steuerlichen Sinne enthält, wie Tipke-Kruse[2] zu Recht ausführen, als konstitutives Element die Absicht der Steuerumgehung. Wird in einer Vorschrift diese Absicht nicht als Tatbestandsmerkmal aufgenommen --weder ausdrücklich noch in der rechtstechnischen Form einer stillschweigenden Vermutung[3] --so kann die Norm nicht als ausschließlich der Mißbrauchsverhinderung dienend angesehen werden.

Vielmehr handelt es sich in derartigen Fällen um Vorschriften, die die Rechtsfolgen einer o b j e k t i v e n Z w e c k v e r f e h l u n g des Gesetzes regeln, unabhängig von den Vorstellungen und Absichten der Beteiligten. Nach § 24 UmwStG sollen die Steuervorteile entfallen, wenn die rechtliche Neuorganisation innerhalb der Sperrfrist aufgehoben wird. Objektiv gerechtfertigt erscheint die Belassung der Steuerbegünstigung nur dann, wenn die Umwandlung bzw. Verschmelzung zu einer dauerhaften Neuordnung des Unternehmens führt[4]

1)BFH BStBl. 1966 III S. 554
2)Tipke-Kruse, a.a.O. § 6 StAnpG Anm. 36
3)Nach Littmann, a.a.O. § 17 EStG Anm. 76 handelt es sich bei § 24 UmwStG um unwiderlegliche Rechtsvermutungen der Steuerumgehungsabsicht. Vermutet werden muß jedoch eine Absicht nur dann, wenn sie zum gesetzlichen Tatbestand gehört. Dies liegt jedoch hinsichtlich der Absicht der Steuerumgehung in § 24 UmwStG nicht vor. Es ist verfehlt, in § 24 UmwStG nur eine Beweiserleichterung zu sehen.
4)Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 1

Die Beteiligten sind damit gezwungen, zur Vermeidung steuerlicher Nachteile die gewählte rechtliche Neuordnung tatsächlich durchzuführen. Geschieht dies nicht, so werden die Steuervorteile rückwirkend entzogen, da der Zweck des Gesetzes insoweit nicht erreicht wurde. Eine Erleichterung besteht nur darin, daß bei Veräußerung und Aufgabe des Betriebs aus praktischen Erwägungen trotz objektiver Zweckverfehlung keine Sanktionen eintreten, wenn ein triftiger Grund vorliegt.

Es ist somit davon auszugehen, daß § 24 UmwStG nicht ausschließlich der Verhinderung von Mißbräuchen dient, sondern in erster Linie die gesetzgeberischen Ziele, die im Umwandlungsteuergesetz zum Ausdruck kommen, sichern soll - die rechtliche Neuorganisation der Unternehmen. Ob dieses Ziel mit der Absicht der Steuerumgehung verfehlt wurde oder aus anderen Gründen, ist unbeachtlich, da die Absicht der Steuerumgehung nicht Tatbestandsmerkmal des § 24 UmwStG ist.

§ 24 UmwStG enthält daher die Rechtsfolgen objektiver Verfehlung des Gesetzeszwecks.

5. § 24 UmwStG als Sondervorschrift zu § 6 StAnpG

In dem dargestellten Fall 3 ist neben § 6 StAnpG der Tatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG verwirklicht. Über das Verhältnis dieser Vorschrift zu § 6 StAnpG geben die Materialien zum Umwandlungsteuergesetz keine Anhaltspunkte. Beide Vorschriften können der Verhinderung von Mißbräuchen durch Verwendung bürgerlichrechtlicher Gestaltungen (Umwandlung und Verschmelzung) dienen, wobei § 24 über die Mißbrauchsbekämpfung hinausgeht.

Die Rechtsfolgen der Bestimmungen sind unterschiedlich. Während § 6 StAnpG in seinen Anwendungsfällen die bürgerlichrechtlichen Formen außer Acht läßt und eine Besteuerung nach der fiktiven angemessenen Gestaltung vornimmt, beläßt § 24

UmwStG der gewählten Rechtsform die steuerliche Anerkennung, knüpft jedoch an diese Rechtsgestaltung eine andere steuerliche Folge, nämlich die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften[1].

Im vorliegenden Fall 3 bedeutet dies folgendes: Käme § 6 StAnpG zur Anwendung, so wäre die bürgerlichrechtliche Gestaltung der Umwandlung nicht anzuerkennen. Vielmehr müßte eine Ausschüttung der stillen Reserven durch die Kapitalgesellschaft mit entsprechender Steuerbelastung und ein Empfang der ausgeschütteten Erträge bei den Gesellschaftern als Einkünfte aus Kapitalvermögen unterstellt werden, denn dies entsprach den Absichten der Beteiligten. Die Rechtsgestaltung der Umwandlung wäre damit unbeachtlich. Käme hingegen § 24 UmwStG zur Anwendung, so wäre die bürgerlichrechtliche Rechtsform der Umwandlung auch mit steuerlicher Wirksamkeit voll anzuerkennen. Es würden jedoch an diese zivilrechtliche Gestaltung nicht die günstigen Folgen des Umwandlungsteuergesetzes geknüpft, sondern die belastenden Steuerfolgen des allgemeinen Umwandlungsteuerrechts.

Die entstehende Steuerlast würde sich allerdings bei Anwendung des § 24 UmwStG oder des § 6 StAnpG nicht unterscheiden. Bei der Ausschüttungsbesteuerung nach § 6 StAnpG würde der normale Körperschaftsteuersatz (49/51 %) eingreifen. Die Ausschüttung wäre nicht nach § 19 Abs. 3 KStG begünstigt, da kein ordnungsgemäßer Gewinnverteilungsbeschluß vorliegt. Bei den Empfängern würde die persönliche Einkommensteuerbelastung zum Zuge kommen. Damit wäre die Doppelbesteuerung gewahrt. Auch bei Anwendung des § 24 UmwStG kommt es zur Aufrechterhaltung der Zweifachbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer, da die allgemeinen Umwandlungsteuerregeln, wie sie im Zweiten

1) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 2

Abschnitt der Untersuchung dargestellt wurden, eingreifen.

Aus der Tatsache, daß sich die Steuerfolgen bei § 6 StAnpG und § 24 UmwStG betragsmäßig nicht unterscheiden, wohl aber die rechtliche Anknüpfung unterschiedlich ist --§ 24 Steuerliche Wirksamkeit der zivilrechtlichen Umwandlung aber Anwendung des allgemeinen Umwandlungsteuerrechts; § 6 StAnpG Steuerliche Unwirksamkeit der zivilrechtlichen Umwandlung und Besteuerung nach einer anderen unterstellten zivilrechtlichen Gestaltung-- ergibt sich die Lösung der Frage nach dem Vorrang der Bestimmungen.

§ 6 StAnpG setzt voraus, daß die mißbräuchliche Gestaltung zu einem Steuervorteil führen kann[1]. Kommt es trotz der Absicht der Steuerminderung zu einer höheren Belastung oder bleibt die Steuerlast gleich der Belastung, die bei der Wahl eines angemessenen Weges anfiele, so liegt keine Steuerumgehung vor.

In dem geschilderten Fall 3 lag der erstrebte Vorteil in der Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes, die es ermöglicht, die stillen Reserven der Kapitalgesellschaft auf die Übernehmerin überzuleiten. Das Umwandlungsteuergesetz entzieht diese Vorteile jedoch rückwirkend, wenn einer der Tatbestände des § 24 UmwStG verwirklicht wird. Es wird also das Umwandlungsteuergesetz nicht auf die Umwandlung angewendet, der erstrebte Vorteil damit nicht erreicht. § 24 UmwStG begrenzt den Anwendungsbereich des Umwandlungsteuergesetzes und damit die Erreichung des erstrebten Steuervorteils. Die bürgerlichrechtlichen Formen der Umwandlung und Verschmelzung führen daher nur dann zu einem Steuervorteil, wenn § 24 UmwStG nicht eingreift.

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, a.a.O. § 6 StAnpG Anm. 38

§ 24 UmwStG ist daher systematisch vorrangig vor § 6 StAnpG zu prüfen und stellt eine Sondervorschrift zu der generellen Mißbrauchsnorm dar.

Dabei ist § 24 UmwStG eines Teils weiter gefaßt als § 6 StAnpG, da eine Mißbrauchsabsicht nicht erforderlich ist, um seine Rechtsfolgen auszulösen. Zum anderen ist die Vorschrift jedoch enger, da eine zeitliche Begrenzung der Mißbrauchsfälle in ihr enthalten ist, die als abschließend angesehen werden muß[1)].

Es ist auch davon auszugehen, daß allein die Tatbestände des § 24 Abs. 1 UmwStG geeignet sind, die Mißbrauchsfolgen auszulösen. Nur hierin sieht der Gesetzgeber die möglichen Formen des Mißbrauchs und der objektiven Zweckverfehlung. Andere rechtliche Gestaltungen können daher nicht zusätzlich die Mißbrauchsfolgen auslösen, insbesondere kann nicht auf § 6 StAnpG zurückgegriffen werden, da der Gesetzgeber mit den bestimmten und engen Voraussetzungen des § 24 UmwStG die Fälle konkretisiert hat, die allein als Mißbrauch angesehen werden können.

§ 24 UmwStG schließt somit für das Recht der Umwandlung und Verschmelzung die Anwendung des § 6 StAnpG in allen Fällen aus.

III. Zweifelsfragen bei Anwendung des § 24 UmwStG

Nicht allein das Verhältnis des § 24 UmwStG zu der Mißbrauchsgeneralklausel des § 6 StAnpG ist von Bedeutung für die Praxis der Umwandlungsbesteuerung. Es ergeben sich auch eine erheb-

1) Vgl. Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2032: "Wird die 5-jährige Wartefrist eingehalten, können die Finanzbehörden dem Umweg über die Umwandlung nicht mehr die Anerkennung versagen. Sie können sich dabei insbesondere nicht auf § 6 Abs. 1 StAnpG berufen. Die Vorschrift des § 24 stellt insoweit eine Sonderregelung gegenüber § 6 Abs. 1 StAnpG dar, durch die der in § 6 Abs. 1 StAnpG zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke durch eine Fristbestimmung konkretisiert ist".

liche Anzahl von Zweifelsfragen bei der inhaltlichen Bestimmung der Einzeltatbestände der Vorschrift des § 24 UmwStG, die von Loos als eine der schwierigen und kritischsten Vorschriften des ganzen Umwandlungsteuergesetzes bezeichnet wird[1].

Der zunächst klare Wortlaut der drei Tatbestände ist bei der Erörterung von Einzelfragen keineswegs eindeutig. In vielen nicht im Gesetz ausdrücklich erwähnten Fällen bedarf es einer besonderen Analyse des Wortlauts der Vorschrift unter Berücksichtigung der Gesetzesziele, um den Anwendungsbereich der Mißbrauchsklausel festzustellen.

So untersagt zwar § 24 UmwStG bei Meidung steuerlicher Nachteile die direkte Veräußerung (Aufgabe) oder Einbringung des übergegangenen Betriebs, enthält jedoch keine Regelung für die Einbringung oder Veräußerung von personengesellschaftlichen Anteilsrechten an der Übernehmerin, die jedenfalls im Ergebnis den gleichen tatsächlichen Zustand herbeiführen können, den das Gesetz zu verhindern wünscht.

Die Vorschrift schweigt zu dem Fall der Realteilung der übernehmenden Personengesellschaft, die einkommensteuerlich regelmäßig erfolgsneutral geschieht, hier jedoch zu der grundsätzlich unerwünschten Trennung und Aufteilung des übergegangenen Betriebes führt. Es bleibt auch zu fragen, ob die Umwandlung oder Verschmelzung der Übernehmerin einen steuerschädlichen Tatbestand im Sinne des § 24 UmwStG darstellt. § 24 UmwStG gibt keine ausdrückliche Regelung der Fälle, in denen zwar für den größten Teil des übergegangenen Vermögens einer der Tatbestände erfüllt wird, unwesentliche Teile jedoch weiterhin bei der Übernehmerin verbleiben. Soll dies die

1) Loos, Zur Mißbrauchsklausel des UmwStG 1969 (§ 24), Der Betrieb 1971 S. 543

Anwendung des § 24 UmwStG ausschließen und wie sind die Grenzfälle sachlich und rechnerisch zu ermitteln?

Schließlich wird es von besonderer Wichtigkeit sein, die umstrittene Regelung des "triftigen Grundes", der eine Veräußerung oder Betriebsaufgabe ohne steuerliche Nachteile zuläßt, hinsichtlich ihrer Voraussetzungen an Hand von Fällen und Fallgruppen zu präzisieren.

Die hier andeutungsweise wiedergegebene Fülle der Einzelprobleme, die sich bei einer Anwendung des § 24 UmwStG ergeben können, legt es nahe, die anschließende Darstellung, die sich mit Inhalt und Anwendungsbereich der Mißbrauchsklausel befaßt, im Wege einer kommentierenden Analyse der Tatbestandsmerkmale des § 24 UmwStG vorzunehmen. Dabei sollen die vereinfachten vorangestellten Fallgestaltungen der Übersichtlichkeit des Dargestellten und der Veranschaulichung der jeweiligen Problematik dienen.

IV. Die Einbringung des übergegangenen Betriebs in eine Kapitalgesellschaft - § 24 Abs. 1 UmwStG

Nach § 24 Abs. 1 UmwStG soll die Anwendung der §§ 4 - 16, 25, 29 UmwStG entfallen, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem Umwandlungs- oder Verschmelzungsstichtag in eine Kapitalgesellschaft einbringt. Diese Vorschrift betrifft die Rechtsfolgen, die sich aus einer Wiederherstellung der gleichen rechtlichen Organisation ergeben, wie sie vor der Unternehmensumformung bestand. Ihre Tatbestandsmerkmale werden folgend untersucht.

1. Die Übernehmerin der Umwandlung oder Verschmelzung

Die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG erfordert die Einbringung des übernommenen Betriebs durch die Übernehmerin. Unter dem Begriff der Übernehmerin ist bei Umwandlungen derje-

nige Rechtsträger zu verstehen, auf den die Kapitalgesellschaft nach den Vorschriften des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes umgewandelt wurde. Eine derartige Umwandlung findet nach dem Umwandlungsgesetz stets auf die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft bzw. auf eine von diesen errichtete Gesellschaft statt. In dem handelsrechtlichen Modellfall, an dem die Prinzipien der Umwandlung verdeutlicht werden, handelt es sich um die Umwandlung einer Aktiengesellschaft auf eine Offene Handelsgesellschaft, die alleinige Anteilsinhaberin ist, (§§ 3 ff. UmwG). Daneben können als Übernehmerin auch alle anderen nach dem Umwandlungsgesetz übernahmefähigen Rechtsträger auftreten - KG § 20 UmwG, BGB-Gesellschaft § 21 UmwG, natürliche Person, GmbH, AG, KGaA, GewmR § 15 UmwG.

Dies bedeutet jedoch nicht, daß allein diese Rechtsträger Übernehmerin im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG sein könnten. In bestimmten Fällen gelten die Beschränkungen des § 24 UmwStG auch für die Rechtsnachfolger der ursprünglichen Übernehmerin.

Fall 4: Die GmbH A wird nach §§ 15, 24 UmwG auf ihren Alleingesellschafter B umgewandelt. Dieser überträgt das Unternehmen schenkweise auf seinen Neffen C, der es innerhalb der Sperrfrist von fünf Jahren in die AG D gegen Gewährung von Anteilsrechten an dieser Gesellschaft einbringt.

Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, so ist der Rechtsnachfolger nach § 7 Abs. 1 EStDV an die Buchwerte der bisherigen steuerlichen Gewinnermittlung gebunden. Er tritt somit hinsichtlich des Betriebes in die steuerliche Rechtsstellung des Übertragers ein und der Übertragungsakt führt nicht zur Auflösung etwaiger stiller Reserven und einer damit verbundenen Steuerbelastung.

Der Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des Vorgängers muß auch für die Regelung des § 24 UmwStG gelten. Der Gesetzgeber zieht aus der unentgeltlichen Übertragung deshalb keine Rechtsfolgen, weil er durch sie die materielle Besteuerungssituation des Betriebes nicht berührt sieht. Eine derartige Änderung träte jedoch ein, wenn die unentgeltliche Übertragung zur Lösung des übergegangenen Betriebes aus der Steuerbefangenheit durch § 24 UmwStG führen könnte. Zudem wäre eine Umgehung der Mißbrauchsklausel kaum noch zu verhindern, da beliebige unentgeltliche Erwerber ohne Rechtsnachteile das Unternehmen einbringen oder veräußern könnten und § 6 StAnpG ebenfalls nicht angewendet werden könnte, da § 24 UmwStG eine abschließende Regelung enthält.

Damit ergibt sich, daß auch der unentgeltliche Erwerber (Beschenkter, Erbe) als Übernehmer im Sinne des § 24 UmwStG angesehen werden muß[1].

2. Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Nach § 24 Abs. 1 UmwStG treten die Rechtsfolgen ein, wenn die Übernehmerin den übergegangenen Betrieb in eine Kapitalgesellschaft e i n b r i n g t.

Fall 5: Die AG A wird nach § 15 UmwG unter Anwendung des UmwStG auf ihren Alleingesellschafter B umgewandelt, der das Unternehmen zunächst allein als Einzelkaufmann fortführt. Nach zwei Jahren gründet B mit seiner Ehefrau C eine GmbH D und übernimmt die Mehrheit der Stammeinlagen. Seine Einlageverpflichtung erfüllt er durch Übertragung des übernommenen Betriebes auf die GmbH D. Wenig

1) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 24; Loos, a.a.O. Anm. 558 a; BdF-Schreiben, BStBl. 1970 I. S. 922, 926

später überträgt die Ehefrau C ihren Gesellschaftsanteil auf B und scheidet aus der GmbH D aus.
Damit ist materiell die vor der Umwandlung bestehende Rechtsorganisation des Betriebes wieder hergestellt[1].

a) Einbringung als Sacheinlage

Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ist ein besonderer steuerlicher Rechtsbegriff, unter dem die Übertragung von Vermögen auf eine Kapitalgesellschaft gegen die Gewährung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung zu verstehen ist[2].

§ 24 Abs. 1 UmwStG will den Fall der Sacheinlage treffen durch die vor der Umwandlung bestehende rechtliche Organisation des Unternehmens wiederhergestellt wird.

Wird das übernommene erneut in eine Kapitalgesellschaft überführt, so ist der Zweck des UmwStG, das eine dauerhafte Neuorganisation des Unternehmens herbeiführen möchte, verfehlt und es entfällt nachträglich seine Anwendungsberechtigung.

Die Einbringung muß gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der Kapitalgesellschaft erfolgen, die das Vermögen übernimmt. Verwendet die übernehmende Gesellschaft Anteile an fremden Gesellschaften, so liegt keine Einbringung vor, sondern ein Tauschgeschäft, das als Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG zu behandeln ist.

Es ist nicht notwendig, daß die Kapitalgesellschaft, in die der Betrieb eingebracht wird, ihr Kapital erhöht und somit der einbringenden Übernehmerin neu geschaffene Anteile gewährt[3]. Be-

1) Der Unterschied zwischen der AG und der GmbH ist hier steuerlich nicht relevant, da beide Gesellschaftsformen der Körperschaftsteuer unterliegen.
2) Vgl. § 17 UmwStG; Loos, Die Mißbrauchsklausel des Umwandlungssteuergesetzes 1969, DB S. 1672, 1673
3) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6519

sitzt die aufnehmende Kapitalgesellschaft eigene Anteile[1], so können sie gegen das eingebrachte Vermögen übertragen werden. Auch damit wird der Tatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllt, da es hierfür nur darauf ankommen kann, daß die Übernehmerin aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung das eingebrachte Unternehmen beherrschen kann. Diese Voraussetzung ist aber unabhängig davon, ob der Übernehmerin neue oder alte Anteile gewährt wurden. Die Einbringung muß auch nicht in einem Akt erfolgen, es genügt eine sukzessive Übertragung des Vermögens auf die Kapitalgesellschaft, wenn hierfür Gesellschaftsrechte gewährt werden[2].

b) Einbringung durch Umwandlung nach dem 2. bis 4. Abschnitt des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes

Die Einbringung in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG kann sowohl im Wege der Einzelrechtsnachfolge als auch durch Gesamtrechtsnachfolge geschehen. Da die Einzelrechtsnachfolge weitgehende Erschwernisse mit sich bringt, war eine Statuierung einfacher Übertragungsmöglichkeiten für Unternehmensumformungen seit langem ein rechtspolitisches Gebot, dem der Gesetzgeber mit der Neufassung des Umwandlungsgesetzes entgegengekommen ist.

Nach den neu in das Umwandlungsgesetz eingefügten Vorschriften[3] ist es möglich, eine Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) unter Beteiligung aller Gesellschafter in eine AG, KGaA oder GmbH und das Unternehmen eines Einzelkaufmanns in eine AG oder KGaA im Wege der Gesamtrechtsnachfolge umzuwandeln. Es handelt sich hier-

1) Dies ist nur in beschränktem Umfang zulässig, vgl. § 71 AktG
2) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 19
3) Gesetz zur Ergänzung der handelsrechtlichen Vorschriften über die Änderung der Unternehmensform vom 15.8.1969 (BGBl. I. S. 1171)

bei um übertragende Umwandlungen, da das Vermögen der Personengesellschaft bzw. des Einzelkaufmanns auf die neugegründete Kapitalgesellschaft übertragen werden muß[1]. Dennoch muß beachtet werden, daß es sich hierbei um die Änderung der Rechtsform eines Unternehmens ohne wirtschaftliche Übertragungs- und Veräußerungsakte handelt.

Die Gestaltung der übertragenden Umwandlung war aus rechtsdogmatischen Gründen erforderlich, da das deutsche Recht eine wirtschaftliche Identität zwischen der juristischen Person und ihren Gesellschaftern nicht anerkennt[2] und somit auch einen Formwechsel zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft nur als Übertragungsakt von einem Rechtsträger auf einen anderen Rechtsträger ansehen kann.

Die Umwandlungsvorgänge des 2. bis 4. Abschnitts[3] sind als Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften ausgestaltet, bei denen das Vermögen der Personengesellschaften (des Einzelkaufmanns) als Ganzes und im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten dieser Kapitalgesellschaft übertragen wird.

Im Hinblick auf § 24 Abs. 1 UmwStG bedeutet dies, daß die vor der ersten Umwandlung nach dem 1. Abschnitt des UmwG bestehende körperschaftliche Organisationsform des übernommenen Vermögens wiederhergestellt wird.

---

1) Vgl. § 41 Satz 2 UmwG

2) abgesehen von den seltenen Fällen des Durchgriffs durch die juristische Person

3) §§ 40-45: OHG, KG in AG, KGaA
§§ 46-49: OHG, KG in GmbH
§§ 50-56: Einzelkaufmann in AG, KGaA
Es handelt sich dabei immer um neugegründete Kapitalgesellschaften. Eine verschmelzende Umwandlung auf eine bestehende Kapitalgesellschaft sieht das UmwG bei diesen Vorgängen nicht vor. Dies bedeutet jedoch keineswegs, daß eine Personengesellschaft nicht auf eine bestehende Kapitalgesellschaft "umgewandelt" werden könnte. Dies kann jedoch nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge geschehen, da die Gesamtrechtsnachfolge ein Ausnahmeprinzip des Rechts darstellt und nur kraft gesetzlicher Anordnung stattfinden kann.

Fall 6: Die GmbH A wird gemäß §§ 15, 24 UmwG und unter Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes auf ihre Anteilseigner B und C umgewandelt, die das Unternehmen als OHG fortsetzen. Innerhalb der 5-Jahresfrist beschließen B und C, das Unternehmen gemäß §§ 40, 41 UmwG auf die von ihnen zu gründenden AG D umzuwandeln.

Die Umwandlungsvorgänge nach dem 2. bis 4. Abschnitt des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes erfüllen als Sacheinlagen den Tatbestand der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft. Wird daher nach einer Umwandlung auf eine Personengesellschaft oder einen Alleingesellschafter eine zweite Umwandlung nach dem 2. bis 4. Abschnitt des UmwG vorgenommen, so führt dies wegen der Wiederherstellung der zuvor bestehenden rechtlichen Organisationsform zum Wegfall der Steuervergünstigungen des UmwStG gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG.

c) Verschmelzung der Übernehmerin

Übernehmerin kann gemäß § 15 UmwG auch ein Allein- oder Mehrheitsgesellschafter der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft sein, der seinerseits eine juristische Person ist, § 1 UmwG. Handelt es sich bei der Übernehmerin um eine nach dem 4. Buch des Aktiengesetzes verschmelzungsfähige Kapitalgesellschaft (AG: §§ 339 ff.; KGaA: § 354; GmbH: §§ 355, 356; bergr.Gew.: §§ 357, 358 AktG), so kann das Vermögen der Übernehmerin im Wege der Verschmelzung auf eine andere Kapitalgesellschaft (AG, KGaA) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen werden.

Fall 7: Die GmbH A wird gemäß §§ 15, 24 UmwG unter Inanspruchnahme des UmwStG auf ihre Alleingesellschafterin --die AG B-- umgewandelt. Innerhalb der 5-Jahresfrist schließt die AG B mit der AG C einen Verschmelzungsvertrag nach §§ 339, 340 AktG und überträgt ihr Vermögen

im Wege der aufnehmenden Verschmelzung auf die AG C.

Nach Widmann-Mayer ist die Verschmelzung keine Einbringung, so daß die Verschmelzung der Übernehmerin nicht von § 24 Abs. 1 UmwStG erfaßt wird[1]. Diese Aussage ist keineswegs selbstverständlich, denn im Zuge der Verschmelzung wird das aus der Umwandlung übernommene Vermögen der GmbH A von der Übernehmerin AG B auf die AG C gegen Hergabe von Gesellschaftsrechten übertragen, also im Wege der Sacheinlage. Gerade die erneute Sacheinlage des übernommenen Vermögens will § 24 Abs. 1 UmwStG verhindern, so daß grundsätzlich auch eine Verschmelzung der Übernehmerin die Sanktionen der Mißbrauchsvorschrift auslösen könnte.

Dennoch ist der Auffassung von Widmann-Mayer, die Verschmelzung könne nicht als Einbringung im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG angesehen werden, zuzustimmen. Die Norm soll die Wiederherstellung der vor der Umwandlung bestehenden Ordnung verhindern, also der erneuten Ausgliederung des Vermögens der umgewandelten Gesellschaft vorbeugen. Sie setzt daher die fortdauernde Existenz der Übernehmerin, aus der ausgegliedert werden könnte, voraus. Im Zuge der Verschmelzung erlischt die Übernehmerin und ihr Vermögen geht auf die aufnehmende Gesellschaft über. Die vor der Umwandlung bestehende rechtliche Ordnung war gekennzeichnet durch die Schaffung eines selbständigen Vermögensträgers (umzuwandelnde GmbH A), der von den Anteilseignern (AG B) beherrscht wurde. Da es sich bei der Übernehmerin ebenfalls um eine juristische Person handelte, lag eine dreistufige Gliederung vor (GmbH A -AG B- Gesellschafter der AG B). Mit der Umwandlung entfiel eine der Stufen, so daß eine Zweigliederung eintrat (AG B -Gesellschafter der AG B). Bei der folgenden Verschmelzung gliedert die einzuschmelzende AG B nicht

1)Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6520

erneut das übernommene Vermögen aus, sondern es verbleibt bei dem nach der Umwandlung entstandenen zweistufigen Organisationsform des Unternehmens, wobei an die Stelle der AG B die AG C tritt (Zweistufigkeit AG C - Gesellschafter der AG C).

Hieraus ergibt sich, daß die Verschmelzung zwar durchaus als Einbringungsvorgang zu interpretieren ist. Einbringender ist jedoch trotz der Übertragung des Vermögens der AG B auf die AG C nicht die AG B (Übernehmerin), sondern als Einbringende müssen die Gesellschafter der AG B angesehen werden, die das von ihnen beherrschte Unternehmen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die AG C einbringen.

Da somit durch die Verschmelzung der Übernehmerin nicht die vor der Umwandlung bestehende dreistufige Organisationsform des Unternehmens wiederhergestellt wird, kann § 24 Abs. 1 UmwStG bei einer Verschmelzung der Übernehmerin keine Anwendung finden[1].

3. Der übergegangene Betrieb im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG

a) Wesentliche Grundlagen des übernommenen Vermögens

Die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG setzt voraus, daß die Übernehmerin den auf sie **übergegangenen Betrieb** in eine Kapitalgesellschaft einbringt.

Der Gebrauch des Begriffes "Betrieb" im Zusammenhang mit einer Umwandlung oder Verschmelzung ist mißverständlich, da im Zuge einer Verschmelzung bzw. Umwandlung das **Vermögen** der schwindenden Kapitalgesellschaft übernommen wird. Zu dem Vermögen der schwindenden Kapitalgesellschaft können zwar ein

1) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 20 - 22; Loos, a.a.O. Anm. 342

oder mehrere Betriebe gehören, jedoch ist die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 5 UmwG unabhängig davon, ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft bei der Übernehmerin einen Betrieb im steuerlichen Sinne darstellt. So liegt z.B. bei der Übernehmerin kein Betrieb vor, wenn eine reine Grundstücksverwaltungs-GmbH auf eine natürliche Person umgewandelt wird, die nach der Umwandlung nicht betriebliche Einkünfte erzielt, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, §§ 2 Abs. 3 Ziff. 6, 21 Abs. 1 Ziff. 1 EStG.

Für die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG, nach dem alle vom Umwandlungsteuergesetz begünstigten Fälle erfaßt werden sollen, kann es daher nur auf das übergegangene V e r m ö g e n und dessen rechtliche Organisationsform ankommen. Da nach § 24 Abs. 1 UmwStG die Wiederherstellung desjenigen rechtlichen Zustandes verhindert werden soll, der vor der Umwandlung bzw. Verschmelzung bestanden hat, muß darauf abgestellt werden, ob das übergegangene Vermögen erneut der gleichen rechtlichen Struktur unterworfen wird, ob also das Vermögen im Wege der Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Wollte man allerdings auf den Gesamtbestand des übergegangenen Vermögens zum Zeitpunkt der Umwandlung abstellen, so wäre § 24 Abs. 1 UmwStG nahezu ohne Anwendungsbereich. Zum einen kann und wird sich die Zusammensetzung und der Bestand des übernommenen Vermögens in dem Zeitraum, in welchem es der Übernehmerin zusteht, erheblich verändern. Dies muß § 24 Abs. 1 UmwStG unberührt lassen[1)], so daß auch eine Vermehrung oder Verminderung des Vermögens, wie sie sich im regelmäßigen Wirtschaftsprozeß ergeben kann, die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG nicht ausschließt. Die Ersatzgegenstände, die gegen Ausscheiden einzelner Vermögensteile erworben werden, fallen in das übernommene Vermögen und damit in die Bindungen des § 24 UmwStG.

1)Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6508

Zum anderen kann bei der Einbringung im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG nicht verlangt werden, daß der Gesamtbestand des übernommenen Vermögens in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Es wäre sonst ein Leichtes, durch Zurückbehaltung belangloser Vermögensgegenstände den steuerlichen Folgen des § 24 Abs. 1 UmwStG zu entgehen.

Das übergegangene Vermögen muß daher im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG als eingebracht gelten, wenn seine w e s e n t l i c h e n G r u n d l a g e n eingebracht werden[1].

Bei der Bestimmung der wesentlichen Grundlagen wird man, sofern es sich bei dem übernommenen Vermögen um einen Betrieb im einkommensteuerlichen Sinn handelt, auf die zu §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG entwickelten Grundsätze der Betriebsveräußerung zurückgreifen können[2]. Ist kein betriebliches Vermögen gegeben, so muß der Wert und die Struktur des Vermögens bei der Einbringung berücksichtigt werden. War die umgewandelte Kapitalgesellschaft eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft, so wird die spätere Einbringung der Grundstücke als Einbringung der wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens anzusehen sein. Bei Holding-Kapitalgesellschaften muß auf die Einbringung des Bestandes an Anteilsrechten abgestellt werden, die von der Umwandlung in der Holdinggesellschaft zusammengefaßt waren.

---

1) BdF-Schreiben BStBl. 70, I S. 922, 925; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 10-12; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6506

2) BdF-Schreiben BStBl. 70, I. S. 922, 925; Vgl. EStR Abschnitt 139; BStBl. 61,III S. 514; BStBl. 62, III S. 190: "Eine Betriebsübertragung liegt nur dann vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs, besonders die Betriebsorganisation, die Kundschaft und die sonstigen immateriellen Werte des Unternehmens in der Weise auf einen anderen als den bisherigen Betriebsinhaber übergehen, daß der Betrieb als lebender Organismus des Wirtschaftslebens von dem anderen fortgeführt werden kann". Ebenso BFH BStBl. 65 III S. 88, 89; BFH BStBl. 66 III S. 49, 50

b) Mehrere Betriebe (Teilbetriebe) als Grundlage des übergehenden Vermögens

Im übergehenden Vermögen können mehrere Betriebe oder Teilbetriebe[1] enthalten sein, die entsprechend ihrer sachlichen Selbständigkeit auch nach der Umwandlung einer unterschiedlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Entwicklung unterliegen können. Insbesondere ist die Einbringung eines von mehreren übernommenen Betrieben oder Teilbetrieben in eine Kapitalgesellschaft möglich.

Fall 8: Eine GmbH A, deren Alleingesellschafter B ist, betreibt ein Einzelhandelsunternehmen mit zwei Filialen. Die GmbH wird nach §§ 15, 24 UmwG unter Inanspruchnahme des UmwStG auf ihren Gesellschafter B umgewandelt, der das Unternehmen als Einzelkaufmann fortführt. Innerhalb der 5-Jahresfrist bringt er eine der beiden Filialen in die GmbH C gegen Gewährung eines Anteilsrechtes an dieser Gesellschaft ein.

Nach Widmann-Mayer[2] kommt in derartigen Fällen § 24 Abs. 1 UmwStG nicht zum Zuge, da diese Vorschrift die Einbringung des übernommenen Betriebes verlange. Diese Ansicht geht also davon aus, daß bei der Einbringung eines von mehreren Betrieben oder Teilbetrieben nicht von der Einbringung des Gesamtbetriebes gesprochen werden könne.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung[3] soll dagegen § 24 Abs. 1 UmwStG eingreifen, wenn der eingebrachte Teilbetrieb die wesent-

1) EStR 139 Abs. 3: Ein Teilbetrieb ist ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebes, der für sich lebensfähig ist.
2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6507
3) BdF-Schreiben BStBl. 70 I. S. 922, 926

lichen Grundlagen des auf die Übernehmerin übergegangenen Betriebs darstellt.
Dieser Rechtsansicht der Verwaltung ist grundsätzlich zuzustimmen. Es wurde unter 3. a) bereits ausgeführt, daß das UmwStG den Ausdruck "Betrieb" nur aufgrund ungenauer Gesetzesredaktion enthält und entscheidend allein der Vermögensbestand sein kann. Die Aufrechterhaltung des Vermögensbestandes in der nach der Umwandlung eingetretenen Rechtsform ist jedoch dann nicht gewährleistet, wenn die wertmäßig und strukturell bedeutsamen Vermögensteile, die selbständige Betriebe oder Teilbetriebe sein können, in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden und nur ein im Verhältnis zu den eingebrachten (Teil-) Betrieben bedeutungsloser Vermögensteil von der Übernehmerin zurückbehalten wird, mag dieser zurückbehaltene Vermögensteil für sich betrachtet auch einen lebensfähigen Betrieb darstellen.

Fall 9: Wie Fall 8, nur soll die GmbH ihr Unternehmen mit 50 Filialen betreiben. Werden nach der Umwandlung alle Filialen bis auf eine in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, so ist die vorherige rechtliche Organisationsform des Vermögens nahezu vollständig wiederhergestellt, ohne daß nach Auffassung von Widmann-Mayer[1] und Felix[2] § 24 Abs. 1 UmwStG Anwendung finden könnte.

Die genannten Autoren übertragen die Grundsätze der Veräußerung eines Betriebes, die bei der Einbringung im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG dann herangezogen werden können, wenn im übernommenen Vermögen nur e i n Betrieb enthalten ist, auch auf die Fälle, in denen sich das übergehende Vermögen aus mehreren Betrieben oder Teilbetrieben zusammensetzt. Eine Be-

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6507
2) Felix, Umwandlungsteuer-Praktikum für Berater und Unternehmer, Anm. 199

triebsveräußerung liegt dann vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebs so auf den Erwerber übertragen werden, daß dieser den Betrieb als geschäftlichen Organismus fortführen kann[1]. Dies bedingt, daß der Veräußerer seinerseits nicht imstande ist, nach der Veräußerung der wesentlichen Grundlagen den Betrieb fortzuführen.

Dieses Kriterium versagt jedoch, wenn ein Teilbetrieb --und sei er noch so unbedeutend-- zurückbehalten wird, denn es gehört zur Definition des Teilbetriebs, daß er eine selbständige und fortsetzungsfähige Wirtschaftseinheit darstellt.

Kann somit bei Zurückbehaltung eines lebensfähigen (Teil-) Betriebs nicht von einer Veräußerung des Gesamtbetriebs gesprochen werden, so besagt das noch nicht, daß auch keine Einbringung des Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG vorliegen könnte. Gerade Fall 9 zeigt, daß es verfehlt ist, aus der Verwendung des Begriffs "Betrieb" in § 24 Abs. 1 UmwStG die Folgerung zu ziehen, eine Einbringung der wesentlichen Grundlagen des Vermögens könne nicht vorliegen, wenn nur Teilbetriebe eingebracht werden.

Liegen mehrere Betriebe oder Teilbetriebe im übergegangenen Vermögen, so bieten die Grundsätze über die Betriebsveräußerung keine Lösung an. Bei einer derartigen Sachlage muß daher geprüft werden, ob der bei der Übernehmerin verbleibende Betrieb als unbedeutender Vermögensteil dem eingebrachten Vermögen anzusehen ist. Damit ist nichts anderes ausgesprochen als bereits in der Stellungnahme der Finanzverwaltung, die darauf abstellt, daß der eingebrachte Teilbetrieb die wesentliche Grundlage des auf die Übernehmerin übergegangenen Betriebs sein müsse[2].

1) EStR Abschnitt 139, Abs. 1
2) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 10-12

Allgemeine Kriterien, wenn dies der Fall ist, lassen sich in befriedigender Weise nicht finden[1]. Grundlage für eine Entscheidung wird hierbei regelmäßig ein nach den Umständen des Einzelfalls zu erstellender Wertvergleich bilden. Dabei ist nicht zu verkennen, daß hiermit ein Moment der Unsicherheit in die Disposition des Übernehmers hineingetragen wird. Er muß entscheiden, ob der ihm verbleibende Teil des aus der Umwandlung übernommenen Vermögens noch so bedeutend ist, daß er die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG ausschließt.

Bei einer derartigen Sachlage wird eine Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung gesucht werden müssen.

c) Einbringung im Rahmen eines Gesamtkomplexes

Das Vermögen der schwindenden Gesellschaft kann bei der Übernehmerin in einem Gesamtbetrieb aufgehen, soweit die Übernehmerin selbst einen Betrieb unterhält. Möglich ist jedoch auch die Aufrechterhaltung des bisherigen Vermögens der Kapitalgesellschaft in der Form einer organisatorisch selbständigen Betriebsstätte der Übernehmerin. Beide Fälle unterscheiden sich nicht hinsichtlich der Frage, ob § 24 Abs. 1 UmwStG Anwendung finden kann, wenn die Übernehmerin ihr gesamtes Vermögen gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft einbringt. Mit der Einbringung des Gesamtvermögens wird auch das aus der Umwandlung oder Verschmelzung übernommene Vermögen in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, so daß § 24 Abs. 1 UmwStG eingreifen muß[2]. Zur Vermeidung dieser Folgen müßte die Übernehmerin das übernommene Vermögen, soweit es in ihr sonstiges Vermögen integriert wurde, aussondern und von der Einbringung ausschließen.

1) Vgl. Loos, - Zur Mißbrauchsklausel -, DB 71, S. 544, der darauf hinweist, daß sich "glasklare" Abgrenzungen hier sicherlich nicht erreichen lassen.
2) BdF Schreiben BStBl. 70 I, S. 922, 925; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6508

Diese Folge führt zu Härten, wenn aus strukturpolitischen Gesichtspunkten unter staatlicher Billigung und Einflußnahme einzelner Wirtschaftszweige in Einheitsgesellschaften zusammengefaßt werden sollen (z.B. Bergbau).

Fall 10: Die metallerzeugende GmbH A wird auf ihren Alleingesellschafter AG B, die eine Reihe eigener Betriebsstätten unterhält, umgewandelt und als organisatorisch selbständige Einheit weitergeführt. Innerhalb der Sperrfrist bringt die AG B ihren metallerzeugenden Sektor, darunter auch den durch Umwandlung übernommenen Betrieb, in eine durch staatliche Unterstützung geförderte Metall-AG ein und erhält hierfür Gesellschaftsrechte.

In derartigen Fällen, in denen nach dem Wortlaut § 24 Abs. 1 UmwStG nicht ausgeschlossen werden kann[1)], wird man zukünftig Ausnahmeregelungen von § 24 UmwStG treffen müssen. Eine Abhilfe durch korrigierende Auslegung des Wortlauts erscheint entgegen der Auffassung von Loos nicht möglich.

4. Mitunternehmeranteile als Betrieb im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG

a) Die Mitunternehmerschaft des Ertragsteuerrechts

Ist Allein- oder Mehrheitsgesellschafter der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft eine Personengesellschaft (OHG, KG) oder soll im Wege der errichtenden Umwandlung das Vermögen der Ka-

1)A.A. Loos,-Zur Mißbrauchsklausel, DB 71, S. 543 und -Mißbrauchsklausel- DB 69, S. 1672, 1673. Loos ist der Ansicht, daß trotz des anerkannt klaren Wortlauts der Vorschrift § 24 Abs. 1 UmwStG auf den Fall der Einbringung im Rahmen eines Gesamtkomplexes keine Anwendung finden könne, da derartige Einbringungen außerhalb der Zielgruppe lägen, auf die § 24 Abs. 1 UmwStG gerichtet sei.

pitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft übertragen werden (OHG, KG, BGB-Gesellschaft), so liegt bei einer Fortführung des gewerblichen Unternehmens durch die übernehmende Personengesellschaft einkommensteuerlich eine Mitunternehmerschaft vor.

Dabei stellt sich die Frage, ob die Einbringung eines übernommenen Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG auch dann angenommen werden muß, wenn nicht das Vermögen unmittelbar, sondern ein Mitunternehmeranteil an der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Fall 11: Anteilsinhaber der umzuwandelnden GmbH A ist die OHG B & Co., deren Gesellschafter B (Kapitalanteil: 80) und C (Kapitalanteil: 20) sind. Nach der Umwandlung der GmbH A auf die OHG nach §§ 15, 24 UmwG und unter Anwendung des UmwStG bringt B innerhalb der 5-Jahresfrist seinen Anteil an der OHG in die GmbH D ein und erhält für diese Abtretung des Gesellschaftsanteils an der OHG einen Geschäftsanteil an der GmbH D.

Zur Klärung der Frage, ob § 24 UmwStG auch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen erfaßt, muß auf die einkommensteuerliche Behandlung der Mitunternehmerschaft und die zivil- und steuerrechtliche Beurteilung der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften zurückgegriffen werden. Hieraus lassen sich die umwandlungsteuerlichen Folgen dieser Vorgänge ableiten.

b) Einkommensteuerliche Mitunternehmerschaft

Nach § 1 EStG sind Steuersubjekte des Einkommensteuergesetzes nur natürliche Personen. Steuerpflichtig sind nicht die durch den gesellschaftlichen Zusammenschluß entstandenen Gebilde (OHG KG, BGB-Gesellschaft), die somit auch keine Einkünfte im Sinne

des Einkommengesetzes erzielen können[1]. Die Erfassung gewerblicher Einkünfte, die im Rahmen eines personengesellschaftlichen Zusammenschlusses erzielt werden, kann daher nur bei dem Gesellschafter selbst erfolgen, zu dessen Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Ziff. 2 EStG die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, KG oder einer anderen Gesellschaft zählen, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist.

Der Begriff des Mitunternehmers hat einen besonderen steuerlichen Inhalt und ist nicht abhängig von der zivilrechtlichen Stellung des Gesellschafters einer Personengesellschaft[2]. Entscheidend für die Eigenschaft als Mitunternehmer ist nach der älteren Rechtsprechung die Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft und an den stillen Reserven des Unternehmens im Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft[3].

Neuere Entscheidungen haben als leitende Gesichtspunkte für die Feststellung der Mitunternehmereigenschaft die Unternehmerinitiative und das Unternehmerrisiko (Haftung) hervorgehoben[4].

---

1) Anders im Gewerbesteuerrecht, § 2 Abs. 1 GewStG: "Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird". Hierunter fällt auch der Gewerbebetrieb einer OHG, BFH BStBl. 1968 II S. 369, 370. Steuerschuldner ist jedoch der Gesellschafter, für dessen Rechnung und auf dessen Risiko der Betrieb geführt wird, Meyer-Arndt, a.a.O. Anm. 214. Auch im Umsatzsteuerrecht ist die Personengesellschaft Steuersubjekt, § 2 Abs. 1 UStG.

2) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 15 EStG Anm. 27 c

3) RFH RStBl. 1933 S. 1177; RFH RStBl. 1933 S. 895, 896; RFH RStBl. 1935 S. 1192; RFH RStBl. 1938 S. 644; RFH RStBl. 1938 S. 647; BFH BStBl. 1953 III S. 58, 59; BFH BStBl. 1956 III S. 103, 104; ebenso Theis, Der Begriff der Mitunternehmerschaft im Steuerrecht, Der Betrieb 1954 S. 916; Teilhauer, Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, Steuer und Wirtschaft 1960 S. 629.

4) BFH BStBl. 1961 III S. 252; BFH BStBl. 1965 III S. 260; zustimmend Littmann, a.a.O. § 15 Anm. 70; Herrmann-Heuer, a.a.O.§ 15 EStG Anm. 27 c; Tipke-Kruse, a.a.O. § 215 AO Anm. 4; Oswald, Ist für die Mitunternehmerschaft Beteiligung an den Anlagewerten erforderlich oder genügt Mittragung des Risikos?, Steuer und Wirtschaft 1955 S. 451,460; Grund, Steuerpolitische und steuerrechtliche Gegenwartsfragen, Steuerberater-Jahrbuch 1966/67 S. 19, 38.

Die Mitunternehmerschaft wird, da sie selbst nicht steuerpflichtig ist, als Vereinigung s e l b s t ä n d i g e r Gewerbetreibender angesehen, so daß die Beteiligung an der Gesellschaft als Gewerbetrieb jedes einzelnen Gesellschafters zu behandeln ist. Die steuerliche Bilanzierung der Gesellschaft stellt nichts anderes dar, als die Zusammenfassung der Einzelbilanzen der Gesellschafter[1].

Da die Mitunternehmerschaft einkommensteuerlich nur die Zusammenfassung mehrerer Gewerbebetriebe ist, kann es grundsätzlich keine steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern geben[2]. Der gewerbliche Betrieb wird von dem Gesellschafter seinem Anteil entsprechend als Einzelunternehmen geführt, so daß alles, was er diesem Betrieb zufließen läßt, als Einlage anzusehen ist, und alles, was er ihm entzieht, als Entnahme gilt[3].

Auch das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft kann nicht als ein vom steuerlichen Vermögen der Gesellschafter Unterschiedenes angesehen werden[2], sondern stellt steuerlich nur die Zusammenfassung der Betriebsvermögenmassen der einzelnen Gesellschafter dar. Hieraus ergibt sich eine der bedeutsamsten Folgerungen der Bilanzbündeltheorie. Es werden alle dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter, auch wenn sie im Alleineigentum eines Gesellschafters stehen, zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gerechnet.

---

1) So die herrschende Bilanzbündeltheorie, RFH RStBl. 1937 S. 937; RFH RStBl. 1940 S. 134; RFH RStBl. 1943 S. 6; zurückhaltender gegenüber der Bilanzbündeltheorie ist der Bundesfinanzhof, vgl. BFH BStBl. 1958 III S. 68, 69; BFH BStBl. 1958 III S. 75, 76 - in dieser Entscheidung spricht sich der BFH dagegen aus, die Folgerungen, die gedanklich aus der Bilanzbündeltheorie abgeleitet werden könnten, zu überspannen.

2) Littmann, a.a.O. § 15 Anm. 107

3) RFH RStBl. 1940 S. 460. Daher rechnen die Sondervergütungen des § 15 Ziff. 2 EStG (Darlehenszinsen, Gehälter, etc.) zu den gewerblichen Einkünften.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wird für die einzelnen Mitunternehmer im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach den §§ 215, 216 AO ermittelt[1].

c) Einbringung eines Mitunternehmeranteils nach einer Umwandlung

Würde in Fall 11 auch C seinen Anteil in die Kapitalgesellschaft GmbH D einbringen, so wäre der Zustand wiederhergestellt, der vor der Umwandlung bestand. Das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft ist erneut in eine körperschaftsteuerliche Organisationsform überführt worden, wobei allerdings die Anteile an der neuen Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern B und C direkt gehalten werden, während sie vor der Umwandlung im Betriebsvermögen der jetzt aufgelösten OHG & Co. lagen.

Nach Widmann-Mayer[2] kann bei gleichzeitiger oder in zeitlichem Abstand innerhalb der 5-Jahresfrist erfolgender Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile § 24 Abs. 1 UmwStG Anwendung finden. Nach ihrer Auffassung ist es maßgebend, daß das auf die Übernehmerin übergegangene Vermögen eingebracht worden sei und dieses Vermögen werde durch die Mitunternehmeranteile repräsentiert.

Nach Loos[3] ist § 24 Abs. 1 UmwStG bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils nicht anwendbar. § 24 Abs. 1 UmwStG setze voraus, daß die "Übernehmerin" den Betrieb einbringe. Bei der

1) Es wird zunächst nach der AO der "Gewinn" der Mitunternehmerschaft festgestellt, bevor das Ergebnis aufgegliedert als Gewinn im Sinne des EStG dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet wird.
2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6509
3) Loos, -Mißbrauchsklausel-, Der Betrieb 1969 S. 1672, 1973. Der Autor hat in -Zur Mißbrauchsklausel- Der Betrieb 1971 S. 543 seinen Standpunkt grundsätzlich beibehalten, jedoch im Hinblick auf das BdF-Schreiben, BStBl.1970 I S. 922 modifiziert. Danach sieht der Autor in der gleichzeitigen Veräußerung aller Mitunternehmeranteile eine Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG. Man wird daraus schließen können, daß auch die gleichzeitige Einbringung in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllen soll.

Einbringung eines Mitunternehmeranteils sei es jedoch nicht die Übernehmerin, die den Betrieb einbringe, sondern ein Gesellschafter der Übernehmerin bringe seinen Gesellschaftsanteil ein. Nach Auffassung von Loos wäre eine abweichende Interpretation eine Überspitzung der Bilanzbündeltheorie.

Zudem werde nicht der übergegangene Betrieb, sondern allenfalls ein Anteil daran eingebracht. Auch sei die rechtliche Struktur eine völlig andere, wenn der Betrieb bei der Übernehmerin liege und nur ein Anteil an ihr sich in einer Kapitalgesellschaft befinde, als wenn die Kapitalgesellschaft unmittelbar den ganzen Betrieb besitze. Damit fehle es an der Wiederherstellung des alten Zustandes, die der Grund für die Versagung der Vorteile des Gesetzes sein solle.

§ 24 UmwStG sei auch dann nicht anwendbar, wenn zunächst ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werde, und dann später auch die anderen Mitunternehmer sich zur Einbringung ihrer Mitunternehmeranteile entschlössen. Es sei ein unmögliches Ergebnis, wenn etwa der letzte sich zur Einbringung entschließende Mitunternehmer durch seinen von den übrigen Partnern nicht beeinflußbaren Entschluß rückwirkend für alle den Entzug der steuerlichen Vergünstigungen auslösen würde. Obwohl der Endzustand dem vorher bestehenden Zustand ähnele, fehle es doch an dem Merkmal der Einbringung durch die Übernehmerin. Dies gelte insbesondere, wenn eine vorher bestehende Gesamthandsgemeinschaft an den Anteilen der Kapitalgesellschaft nach der Einbringung nicht wieder begründet werde

Die Finanzverwaltung[1)] nimmt eine steuerschädliche Einbringung an, wenn

---

1)BdF-Schreiben, BStBl. 1970 I S. 922, 925, 926

aa) ein Mitunternehmer nach einer Umwandlung seinen Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft einbringt, wobei Voraussetzung ist, daß dieser Anteil dem Mitunternehmer eine wirtschaftliche Machtstellung vermittelt, aufgrund deren er die Personengesellschaft beherrscht; das sei z.B. in der Regel bei einem Anteil von mehr als zwei Dritteln der Fall[1],

bb) sämtliche Mitunternehmer nach der Umwandlung gleichzeitig oder innerhalb kurzer Zeit nacheinander ihre Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft einbringen.

d) Zivil- und steuerrechtliche Beurteilung der Einbringung eines Mitunternehmeranteils

Die Stellungnahme zu den angeführten Auffassungen erfordert ein Eingehen auf die zivil- und steuerrechtliche Behandlung der Einbringung von Personengesellschaftsanteilen in Kapitalgesellschaften.

Zur Durchführung der Einbringung muß der Anteil an der Personengesellschaft (OHG, KG, BGB-Gesellschaft) an die Kapitalgesellschaft abgetreten werden. Nach § 719 Abs. 1 BGB kann

1) Zunächst hatte der Entwurf zu dem UmwStG-Einführungsschreiben des Bundesministers der Finanzen vorgesehen, daß eine Einbringung des übergegangenen Betriebs dann vorliegen solle, wenn der in die Kapitalgesellschaft eingebrachte Mitunternehmeranteil von "einigem Gewicht" sei. (Kritisch hierzu Müller-Haeseler, Steuern durch die Hintertür, Die ZEIT, Nr. 25 S. 28 vom 19.6.1970). Gleiches sollte auch für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gelten. Die offensichtliche Unbestimmtheit und Unbestimmbarkeit des Kriteriums "einiges Gewicht" veranlaßte die Finanzverwaltung in der endgültigen Fassung des Schreibens zu der oben angeführten Präzisierung.

jedoch ein Gesellschafter nicht über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen verfügen[1]. Unter dem Anteil am Gesellschaftsvermögen im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches ist hierbei nicht ein dingliches Anteilsrecht am Vermögensganzen zu verstehen, sondern dieser bezeichnet die mitgliedschaftliche Stellung des Gesellschafters, also das Rechtsverhältnis der Zugehörigkeit eines Gesellschafters zur Gemeinschaft[2].

Das Rechtsverhältnis der Gesellschafterstellung ist somit nach § 719 BGB grundsätzlich unübertragbar ausgestaltet. Diese Verfügungsbeschränkung beruht auf dem durch das Gesellschaftsverhältnis geschaffenen Vertrauensverhältnis. Die Nichtübertragbarkeit der Gesellschaftsanteile ist daher kein zwingendes Rechtsgebot. Die Gesellschafter können die Zustimmung zur Verfügung über den Gesellschaftsanteil erteilen[3]. Sie verzichten damit auf den Schutz des Vertrauens. Mit der Abtretung des Anteils tritt der neue Gesellschafter in das Rechtsverhältnis des Veräußerers ein[4] und wird Rechtsnachfolger mit dem gesamten Bestand an Rechten und Pflichten,

---

1) Die zweite Alternative des § 719 Abs. 1 BGB (Ausschluß der Verfügung über den Anteil an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens), die eine Konsequenz des Gesamthandsprinzips darstellt, ist hier ohne Bedeutung.

2) Düringer-Hachenburg (Geiler), Das Handelsgesetzbuch, Band II, S. 37

3) Düringer-Hachenburg (Geiler), a.a.O. S. 38; Schlegelberger (Geßler), Handelsgesetzbuch, Band II S. 105 Anm. 36; BGH JZ 1952 S. 114

4) Hueck, Das Recht der Offenen Handelsgesellschaft § 27 S. 290; BGHZ 44, ". 229, 231; BGHZ 13, S. 179, S. 186.
Die rechtliche Gestaltung des Gesellschafterwechsels war lange Zeit streitig. Nach älterer Auffassung konnte der Wechsel nur durch Austritt des Veräußernden aus der Gesellschaft und durch Neueintritt zu den gleichen Bedingungen des Erwerbers erfolgen. Nach neuerer Auffassung, der sich die erwähnte Rechtsprechung angeschlossen hat, kann das Gesellschaftsverhältnis als solches übertragen werden (soweit nicht höchstpersönliche Bestandteile enthalten sind). Damit erfolgt eine unmittelbare Übertragung der Rechtsstellung.

zu denen auch die gesamthänderische Beteiligung am Gesellschaftsvermögen als vermögensrechtliches Element der Mitgliedschaft gehört.

Bringt ein Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft seinen Gesellschaftsanteil durch Abtretung in eine Kapitalgesellschaft ein, so wird die Kapitalgesellschaft Gesellschafter der Personengesellschaft[1], die zuvor durch Umwandlung das Vermögen einer Kapitalgesellschaft übernommen hatte.

Da die Personengesellschaft nicht selbst Rechtsträger ist[2], erhält die eintretende Kapitalgesellschaft eine dingliche Berechtigung an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens. Auch das im Zuge der Umwandlung auf die übernehmende Personengesellschaft übergegangene Vermögen wird zum gesamthänderisch gebundenen Vermögen der eintretenden Kapitalgesellschaft.

Da es sich bei der Berechtigung der eintretenden Kapitalgesellschaft am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft um eine Gesamtberechtigung[3] handelt, also alle Sachen im Eigentum der eintretenden Kapitalgesellschaft stehen, und sie hinsichtlich aller Rechte Inhaberin ist[4], könnte man davon ausgehen, daß damit auch der gesamte Betrieb im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG nunmehr der Kapitalgesellschaft zugerechnet werden müßte. Somit würde die Abtretung auch nur eines Mitunternehmeranteils in jedem Fall als Einbringung des übernommenen Betriebs anzusehen sein.

1) Die Frage, ob eine juristische Person Gesellschafter einer Personengesellschaft sein kann, ist seit der Anerkennung der GmbH & Co. KG durch das Reichsgericht im Jahre 1922 (RGZ 105, S. 101) unbestritten.
2) Dies gilt auch für OHG, KG, da diese nur unter ihrer Firma Rechte erwerben können. Eigentümer des Gesellschaftsvermögens sind die Gesellschafter.
3) Schlegelberger (Geßler), a.a.O. § 105 Anm. 34: "ungeteilte Vollberechtigung".
4) beschränkt nur durch die gleichwertige Mitberechtigung der anderen Gesellschafter.

Eine derartige Folgerung aus der zivilrechtlichen Gesamtberechtigung eines Gesellschafters am Vermögen der Personengesellschaft aufgrund des Gesamthandseigentums ist jedoch nicht vereinbar mit der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften als Mitunternehmerschaften, d.h. als Vereinigung selbständiger Gewerbetreibender.

Aus dem Grundsatz, daß das steuerliche Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaften die Zusammenfassung der Einzelbetriebsvermögen der Mitunternehmer darstellt, ergibt sich, daß im Einkommensteuerrecht die Gesamthandsbeteiligung kein Zurechnungskriterium sein kann. Die gedankliche Vorstellung der umfassenden Berechtigung am Vermögen, die nur durch die ebenfalls umfassende Berechtigung der anderen Gesellschafter beschränkt ist, kann für die steuerliche Zurechnung zum Betriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter nicht durchgeführt werden.

Daher stellt § 11 Ziff. 5 StAnpG die Gesamthandsberechtigung an Wirtschaftsgütern oder Vermögensmassen der Bruchteilsberechtigung gleich. Die Zurechnung nach Bruchteilen ist zwingendes Erfordernis für eine sich anschließende Zurechnung zum Einzelbetriebsvermögen der Mitunternehmer. Maßstäbe der Zurechnung als Bruchteilsvermögen sind die Kapitalanteile beziehungsweise die Liquidationsanteile, die in der Regel gleich sind.

Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft kann somit nicht bei dieser zu einer steuerlichen Gesamtzurechnung aufgrund des Gesamthandsprinzips führen vielmehr kann nur eine anteilsmäßige Einbringung des Vermögens die sich nach der Höhe des Kapitalanteils des Einbringenden richtet, angenommen werden.

e) Einbringung eines Mitunternehmeranteils als Einbringung im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG

§ 24 Abs. 1 UmwStG setzt voraus, daß die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Die Fiktion des § 11 Ziff. 5 StAnpG. führt jedoch nicht zur Zurechnung konkreter Vermögensgegenstände, die als wesentliche Grundlagen des Vermögens angesehen werden könnten, sondern nur zu einer Zurechnung von ideellen Anteilen an diesen Gegenständen.

Dies kann jedoch die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG nicht ausschließen. Es muß als entscheidend angesehen werden, ob durch die Einbringung eines Mitunternehmeranteils die frühere Organisationsform des Vermögens wiederherstellt wird. Gerade diese Wiederherstellung wird von Loos[1] bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften verneint.

Jedoch ist dieser Auffassung nicht zuzustimmen. Es wurde bereits ausgeführt, daß bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils die Kapitalgesellschaft steuerlich einen ideellen Anteil am Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft besitzt, der ihr für Zwecke der Vermögensbesteuerung unmittelbar zugerechnet wird (§§ 1 VStG, 95, 97, 3 BewG). Die Erträge werden nach den §§ 215, 216 AO, 16 KStDV gemäß den Grundsätzen der Bilanzbündeltheorie als Einkünfte der Kapitalgesellschaften aus eigener gewerblicher Tätigkeit angesehen. Bürgerlichrechtlich hat sich der Einbringende von der persönlichen Haftung für die gewerbliche Tätigkeit gelöst[2] und übt seinen Einfluß auf die Geschäftsführung der Personengesellschaft mittelbar über die Kapitalgesellschaft aus. Damit ist jedoch die vor der Umwandlung bestehende Ausgliederung

1) Loos, - Mißbrauchsklausel -, DB 1969 S. 1672, 1673
2) Abgesehen von der Haftung für Schulden, die während der Dauer der Gesellschafterstellung entstanden sind und die für den Ausscheidenden nach fünf Jahren verjähren, § 159 HGB.

des Vermögens und somit auch die Zweistufigkeit der rechtlichen Organisationsform des Unternehmens partiell wiederhergestellt.

Auch die nur partielle Wiederherstellung des vorherigen Zustandes muß von § 24 Abs. 1 UmwStG erfaßt werden. Wollte man mit Widmann-Mayer[1] die Einbringung aller Mitunternehmeranteile in die Kapitalgesellschaft verlangen, so genügte bereits die Zurückbehaltung eines Zwerganteils, um die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG auszuschließen, obwohl der größte Teil des übergegangenen Vermögens aufgrund der Einbringung der bedeutsamsten Mitunternehmeranteile einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist. Es wäre somit ein Leichtes, den Rechtsfolgen des § 24 Abs. 1 UmwStG zu entgehen. Aus diesem Grunde muß daher auch in der partiellen Zurechnung des übernommenen Vermögen zur Kapitalgesellschaft infolge der Einbringung von Mitunternehmeranteilen eine Einbringung im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG gesehen werden. Fraglich ist nur, in welcher Höhe eine Zurechnung erfolgen muß.

Zutreffend geht die Finanzverwaltung davon aus, daß auch die teilweise Wiederherstellung der organisatorischen Gestalt des Betriebes durch Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft die Rechtsfolgen des § 24 Abs. 1 UmwStG auslöst[2].

Dies soll allerdings nur dann gelten, wenn der eingebrachte Anteil dem Mitunternehmer eine beherrschende Stellung in der Personengesellschaft vermittelte, was regelmäßig bei einem Anteil von mehr als zwei Dritteln der Fall sein soll.

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6509
2) BdF-Schreiben, BStBl 1970 I S. 922, 925; ebenso Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 15-17.

Das Kriterium des beherrschenden Einflusses erscheint in diesem Zusammenhang nicht sachgerecht. Entscheidend für die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG muß es sein, ob mit der Einbringung eines Anteils an einer Personengesellschaft von einer wirtschaftlichen und steuerlichen Zurechnung des übernommenen Vermögens zum Vermögen der Kapitalgesellschaft gesprochen werden kann. Die Frage der Zurechnung zum Vermögen ist jedoch unabhängig von der Frage des Einflusses auf die Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft.

Fall 12: Eine GmbH A, die Familiengesellschaft mit mehreren Anteilseignern ist, wird auf ihre Gesellschafter umgewandelt, die das Unternehmen als KG weiterführen. Einziger persönlich haftender Gesellschafter ist ein Familienmitglied (Vater), der sich durch Stimmrechtsbeschränkungen und weitere Sondervereinbarungen eine beherrschende Stellung innerhalb der KG verschafft hat, obwohl ihm nur ein Kapitalanteil von 10 % an der KG zusteht.
Bringt dieser Gesellschafter seinen Anteil in eine Kapitalgesellschaft ein, so müßte nach Auffassung der Finanzverwaltung § 24 Abs. 1 UmwStG eingreifen, da nun die Kapitalgesellschaft in der Lage ist, die KG zu beherrschen[1)].

§ 24 Abs. 1 UmwStG will die Wiederherstellung der körperschaftlichen Organisationsform des übergegangenen Vermögens treffen. Daher müssen die wesentlichen Grundlagen des Vermögens in die körperschaftliche Organisation und damit auch den steuerlichen Bereich der Kapitalgesellschaft übertragen sein. Die Einbeziehung des Vermögens in den steuerlichen Bereich der Kapitalgesellschaft ist jedoch nicht von der Beherrschungsmöglichkeit, sondern von der kapitalmäßigen Be-

1) Die Beteiligung zu zwei Dritteln ist nur Hilfskriterium zur Ermittlung der Beherrschungsmöglichkeit.

teiligung abhängig. Im Falle 12 kann allein ein ideeller Anteil von 10 % des aus der Umwandlung übernommenen Vermögens der Kapitalgesellschaft, in die der Anteil eingebracht wurde, zugerechnet werden. Nur 10 % der Erträge der Mitunternehmerschaft werden über die §§ 215, 216 AO unmittelbar dem Bereich der Kapitalgesellschaft zugeteilt. Für das übrige Vermögen und die Erträge (90 %) verbleibt es bei der bisherigen zivilrechtlichen und steuerlichen Organisationsform einer Personengesellschaft.

Bei dieser Sachlage kann nicht davon gesprochen werden, daß die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens auf eine Kapitalgesellschaft übertragen seien. Vielmehr zeigt sich, daß nicht die Beherrschung, sondern die Höhe des Anteils an der Mitunternehmerschaft bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft entscheidend sein muß. Somit wird das Hilfskriterium der Finanzverwaltung (Zwei-Drittel-Anteil) zum Ansatzpunkt einer sachgerechten Lösung.

Allerdings ist die Bestimmung einer absoluten Grenze, wie z.B. Zwei-Drittel-Anteil, eine schematische und nicht die Verhältnisse des Einzelfalls berücksichtigende willkürliche Festlegung.

Es kann auch nicht auf die frühere Formel von dem "Gewicht" des Anteils zurückgegriffen werden, da sie infolge ihrer Unbestimmtheit Unsicherheit bei den Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden hervorrufen muß.

Die Verhältnisse des Einzelfalls lassen sich zutreffend nur würdigen, wenn man von dem bei der direkten Einbringung des übernommenen Vermögens geprägten Begriff der "wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens" ausgeht.

f) Einbringung eines Mitunternehmeranteils als Einbringung der wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens

Die wesentlichen Grundlagen des von der Mitunternehmerschaft übernommene Vermögen lassen sich durch Ermittlungen des Finanzamtes feststellen, wobei nach den zu § 16 EStG entwickelten Grundsätzen zu verfahren ist[1]. Es ist demnach festzustellen, welche Vermögensgegenstände die Mitunternehmerschaft übertragen müßte, damit ein Erwerber den Betrieb fortführen könnte.

Für den Fall der Einbringung von Mitunternehmeranteilen sollte nun ein Wertvergleich der wesentlichen Grundlagen des Vermögens zu dem Gesamtvermögen der Ausgangspunkt für die Beurteilung im Hinblick auf § 24 Abs. 1 UmwStG sein. Ist der eingebrachte Mitunternehmeranteil wertmäßig ebenso hoch wie der Wert der wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens, so muß seine Einbringung als Einbringung des übernommenen Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG angesehen werden.

Fall 13: Die Maschinenfabrik GmbH A, deren Gesellschafter B (Kapitalanteil: 85 %) und C (Kapitalanteil: 15 %) sind, stellt anläßlich der Umwandlung folgende Umwandlungsbilanz auf (stille Reserven sind nicht vorhanden):

Akt.			Pass.
Anlagever.	100	100	Stammkapital
Vorräte	50	20	Schulden
Forderungen	30	60	Rücklagen
	180	180	

Als wesentliche Grundlagen des (Aktiv)-Vermögens sollen hier das Anlagevermögen und die Vorräte anzusehen (insgesamt 150).

1) Vgl. S. 144

Nach der Umwandlung führen B und C das Unternehmen als OHG fort. B bringt nach kurzer Zeit seinen Anteil an der OHG in die GmbH D gegen Gewährung eines Kapitalanteils an dieser GmbH ein.

Das Verhältnis der wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens zu dem Gesamtvermögen beträgt $\frac{150}{180} = \frac{5}{6}$, d.h. die wesentlichen Grundlagen stellen wertmäßig 83,3 % des übernommenen gesamten Vermögens dar. Mit der Einbringung des Gesellschaftsanteils des B wird der Kapitalgesellschaft das übernommene Vermögen zu einem ideellen Bruchteil von $\frac{85}{100} = 85$ % zugerechnet. Da diese Zurechnung wertmäßig über den wesentlichen Grundlagen des Vermögens liegt, sollte in einem derartigen Fall von einer Einbringung des übergegangenen Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG ausgegangen werden.

Eine Berechtigung findet diese Methode zur Ermittlung der Bedeutung eines Mitunternehmeranteils darin, daß bei einer etwaigen Liquidation der OHG ohne Aufgabe des Betriebs oder einer Realteilung der OHG 85 % ihres Vermögens der GmbH zustünden und ihr zur Weiterführung des Betriebs regelmäßig die hierzu erforderlichen Grundlagen des Betriebsvermögens zur Verfügung gestellt würden. Mit der Einbringung eines Anteils, der wertmäßig über die wesentlichen Grundlagen des Betriebsvermögens hinausgeht, kann von einer gesicherten Möglichkeit der GmbH zur direkten Übernahme der wesentlichen Grundlagen gesprochen werden, die es rechtfertigt, die Vorschrift des § 24 Abs. 1 UmwStG anzuwenden.

Mit dem hier vorgeschlagenen Verfahren wird das von der Finanzverwaltung herangezogene unsachgemäße Kriterium der Beherrschung durch eine am Einzelfall orientierte Richtlinie ersetzt, die sich in Übereinstimmung mit dem Zweck des § 24

Abs. 1 UmwStG an den wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens ausrichtet. Zugleich wird damit der Steuerumgehung durch Nichteinbringung eines unbedeutenden Anteils vorgebeugt und den Bedenken gegen die Auffassung von Widmann-Mayer, die die Einbringung aller Anteilsrechte verlangen[1], Rechnung getragen.

Entgegen der im Einführungsschreiben zum Umwandlungsteuergesetz niedergelegten Ansicht des Bundesministers der Finanzen[2] müssen die oben angeführten Grundsätze auch dann gelten, wenn nicht nur ein Mitunternehmeranteil, der die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens verkörpert, sondern mehrere Anteile, die zusammengerechnet die wesentlichen Grundlagen des Vermögens repräsentieren, in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden.

Fall 14: Grundsätzlich wie Fall 13, es sollen jedoch vier Gesellschafter der GmbH A vorhanden sein (B zu 30 %; C zu 30 %; D zu 30 % und E zu 10 % Beteiligung).
B, C und D bringen innerhalb der 5-Jahresfrist ihre OHG-Anteile in die GmbH E ein. Damit ist, obwohl die einzelnen Gesellschaftsanteile für sich nicht die Wertgrenze erreichen, in ihrer Zusammenfassung die zu berücksichtigende Wertgrenze (83,3) überschritten und § 24 Abs. 1 UmwStG greift ein. Es kommt zur Änderung der Steuerfestsetzungen nach § 24 Abs. 3 UmwStG auch für den nichteinbringenden Gesellschafter E, da mit der Feststellung der Einbringung der wesentlichen Grundlagen die Mißbrauchsfolgen für das gesamte Vermögen eintreten.

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6509
2) BdF-Schreiben, BStBl 1970 I S. 922, 925

Die Verschlechterung der steuerlichen Rechtsposition durch die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG auch für den nicht einbringenden Gesellschafter ist gerechtfertigt, da sich die Gesellschafter in der übernehmenden OHG zu dem "gemeinschaftlichen" Betrieb eines Handelsgewerbes zusammengeschlossen haben und sich hieraus eine Zurechnung von Handlungen anderer Gesellschafter ergeben kann, wenn diese das durch § 24 UmwStG gesperrte Vermögen einbringen[1]. Den Gesellschaftern der übernehmenden Personengesellschaft ist bei der Umwandlung bekannt, daß die wesentlichen Grundlagen des Vermögens nicht vor Ablauf von fünf Jahren in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden dürfen und hierunter fällt auch die Einbringung von Mitunternehmeranteilen. Der Mitunternehmer, der sich den Folgen des § 24 Abs. 1 UmwStG entziehen will, kann seine Zustimmung zur Abtretung an die Kapitalgesellschaft verweigern und darf nicht vorher Vertragsgestaltungen zustimmen, die sein Einverständnis zur Abtretung entbehrlich machen. Unterläßt er dies und tritt infolge der Einbringung der Gesellschaftsanteile durch seine Mitgesellschafter die Rechtswirkung des § 24 UmwStG ein, so ist der nicht einbringende Gesellschafter nicht schutzwürdig.

Es ist daher erforderlich, bei der Umwandlung auf eine Mitunternehmerschaft im Gesellschaftsvertrag der Übernehmerin Vereinbarungen für den Fall zu treffen, daß eine Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft vorgenommen wird. Insbesondere gilt dies in den Fällen, in denen der Gesellschaftsvertrag die freie Übertragbarkeit des Anteils oder die Aufnahme neuer Gesellschafter durch Mehrheitsbeschluß vorsieht[2]. In derartigen Fällen muß der Ge-

1) Dies ist auch die Auffassung des Bundesfinanzministers allerdings beschränkt auf den Fall, daß ein Anteil von mehr als zwei Dritteln eingebracht wird.

2) Loos, -Zur Mißbrauchsklausel- DB 1971 S. 543, 545 schlägt vor, in diesen Fällen in den Gesellschaftsvertrag ein Zustimmungserfordernis der Minderheitsgesellschafter bei Einbringungen und Veräußerungen nach Umwandlungsvorgängen aufzunehmen.

sellschaftsvertrag im Innenverhältnis die Pflicht zur Übernahme der steuerlichen Mehrbelastungen durch den einbringenden Gesellschafter enthalten. Ein möglicher interner Schadenausgleich allein durch etwaige Schadenersatzansprüche gegen den einbringenden Gesellschafter wird in aller Regel schon wegen der Problematik der Verschuldensfeststellung und der Zumutbarkeit eines anderen Verhaltens nicht als ausreichende Sicherung der nicht übertragenden Gesellschafter angesehen werden. Darüber hinaus wird vor der Einbringung eine Absprache mit der Finanzbehörde empfehlenswert sein, wenn es zweifelhaft ist, ob mit der geplanten Einbringung die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens übertragen werden[1].

5. Einbringung des übergegangenen Vermögens durch die übernehmende Personengesellschaft

Von dem zu 4. geschilderten Fall der Einbringung von Anteilen an der übernehmenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist die Einbringung des übernommenen Vermögens d u r c h die Personengesellschaft zu unterscheiden.

Fall 15: Die GmbH A wird auf ihre Anteilseigner B und C gemäß §§ 15, 24 UmwG und unter Anwendung des UmwStG umgewandelt. Die Gesellschafter führen das Unternehmen als OHG fort. Innerhalb der Sperrfrist überträgt die OHG die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens auf die AG D gegen Gewährung von Aktien dieser Gesellschaft. Die erhaltenen Aktien bleiben im Betriebsvermögen der OHG.

1) Auf die Notwendigkeit einer Klärung entstehender Zweifelsfragen durch eine Vereinbarung mit der Finanzverwaltung weist allgemein Hübl, Das Umwandlungssteuergesetz 1969, Steuerberater-Jahrbuch 1969/70 S. 215, 248, hin.

Hierbei handelt es sich um den Grundfall der Einbringung im Sinne des § 24 UmwStG. Die Übernehmerin (OHG) bringt das übernommene Vermögen in eine Kapitalgesellschaft ein. Es bleibt daher nur zu prüfen, ob die wesentlichen Grundlagen des Vermögens auf die Kapitalgesellschaft übergegangen sind.

6. Einbringung des übernommenen Vermögens in mehrere Kapitalgesellschaften

Fraglich ist, ob eine Einbringung gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG auch dann gegeben ist, wenn das übernommene Vermögen auf mehrere Kapitalgesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen wird.

Fall 16: Die GmbH A wird gemäß §§ 15, 24 UmwG und unter Inanspruchnahme des UmwStG auf ihre Gesellschafter B, C und D (je ein Drittel der Anteile) umgewandelt, die das Unternehmen zunächst als OHG fortführen. Kurze Zeit darauf bringt die OHG je 50 % ihres Betriebsvermögens in die Kapitalgesellschaften AG E und AG F gegen Gewährung von Aktien ein. Damit wird die OHG zur Holdinggesellschaft und verliert den Status der handelsrechtlichen Gesellschaft.

Im angeführten Fall ist das aus der Umwandlung übernommene Vermögen erneut in den körperschaftsteuerlichen Bereich übertragen worden --zukünftige Erträge unterliegen der Zweifachbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer--.

Dennoch ist § 24 Abs. 1 UmwStG nicht anwendbar. Gegen eine Anwendung spricht zunächst der Wortlaut der Vorschrift, der darauf abstellt, daß die Übernehmerin das Vermögen "in eine Kapitalgesellschaft einbringt". Wollte man auch die Übertragung auf mehrere Kapitalgesellschaften von § 24 Abs. 1 UmwStG erfaßt wissen,

so hätte die Vorschrift auf das Einbringen "in Kapitalgesellschaften" abstellen müssen. Die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG entspricht bei der Einbringung in mehrere Kapitalgesellschaften auch nicht dem Zweck der Norm, die die Wiederherstellung der rechtlichen Organisationsform des übernommenen Vermögens verhindern will. Werden bei der Einbringung in verschiedene Kapitalgesellschaften nicht die wesentlichen Grundlagen des Vermögens auf e i n e Gesellschaft übertragen, so kann man keine Wiederherstellung der vor der Umwandlung bestehenden Organisationsform annehmen, es werden vielmehr die wesentlichen Bestandteile des übernommenen Vermögens auseinandergerissen - die Organisation wird zerstört.

§ 24 Abs. 1 UmwStG findet daher keine Anwendung, wenn die Gegenstände des in der Umwandlung übernommenen Vermögens auf mehrere Kapitalgesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen werden[1]. Dies schließt es nicht aus, den Vorgang als Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG anzusehen und dementsprechend zu besteuern.

7. Betriebsaufspaltung und Einbringung

Aufgrund der hohen einkommensteuerlichen Belastungen in den Jahren nach dem Zweiten Weltkrieg kam es häufig aus steuerlichen Motiven zur Aufspaltung eines Unternehmens in zwei rechtliche Einheiten. Zumeist geschah dies in den Formen der sogenannten Besitz-Personengesellschaft und der Produktions-Kapitalgesellschaft bzw. der Betriebs-Personengesellschaft und der Vertriebs-Kapitalgesellschaft.

Nimmt nach einer Umwandlung die Übernehmerin eine Betriebsaufspaltung vor, so überträgt sie einen Teil ihres Vermögens

1) Loos, -Zur Mißbrauchsklausel- DB 1971, 543, 544, a.A. Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 19

auf eine Kapitalgesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten, also im Wege der Sacheinlage.

Fall 17: Die GmbH A wurde auf ihre Gesellschafter B und C umgewandelt, die das Unternehmen als OHG fortführen. Innerhalb der 5-Jahresfrist wird eine Betriebsaufspaltung in eine Besitzpersonengesellschaft und eine Produktionskapitalgesellschaft vorgenommen. Zu diesem Zweck überträgt die OHG ihr Umlaufvermögen auf die Produktionskapitalgesellschaft gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten. Das Anlagevermögen wird von der OHG an die Kapitalgesellschaft verpachtet.

Auf Fälle dieser Art ist § 24 Abs. 1 UmwStG nicht anwendbar, da bei Betriebsaufspaltungen die wesentlichen Grundlagen des Vermögens (insbesondere das Anlagevermögen) nicht in die Kapitalgesellschaft, die den ausgegliederten Bereich (Produktion, Vertrieb) übernimmt, eingebracht werden, sondern im rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Personengesellschaft verbleiben[1].

V. Die Veräußerung des übergegangenen Betriebs - § 24 Abs. 2 UmwStG

Nach § 24 Abs. 2 1. Alternative UmwStG gilt die Regelung des § 24 Abs. 1 UmwStG sinngemäß, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem Umwandlungsstichtag oder Verschmelzungsstichtag ohne triftigen Grund veräußert. Bei Vorliegen dieser Tatbestandsmerkmale entfallen somit die wesentlichen Vergünstigungen des Umwand-

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6512

lungsteuergesetzes mit Wirkung für die Vergangenheit.

1. Ziel der Vorschrift

§ 24 Abs. 2 1. Alt. UmwStG will verhindern, daß ein in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisiertes Unternehmen durch eine "vorgeschaltete" Umwandlung ohne Körperschaftsteuerbelastung veräußert wird, soweit nicht ein triftiger Grund vorliegt.

Bei der Veräußerung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft erfolgt eine Gewinnermittlung für Zwecke der abschließenden Besteuerung grundsätzlich derart, daß das zu übertragende Vermögen mit den bisherigen steuerlichen Buchwerten dem Veräußerungserlös gegenübergestellt wird und die Differenz als Gewinn zu versteuern ist - §§ 14, 15 KStG. Dieser Gewinn ist mit dem generellen Steuersatz (51 bzw. 49 %) zu erfassen[1].

Der nach der Körperschaftsbesteuerung verbleibende Vermögensbestand kann bei den Gesellschaftern erneut der Besteuerung unterliegen, wenn mit der Übertragung des Vermögens die Kapitalgesellschaft liquidiert wird und ihr Restvermögen (Veräußerungserlös minus Körperschaftsteuer) an die Gesellschafter ausgekehrt wird. Sind die Gesellschafter der liquidierten Kapitalgesellschaft körperschaftsteuerpflichtig, so findet das Schachtelprivileg (§ 9 KStG) keine Anwendung[2]. Es muß daher der Teil der Liquidationsquote, der über den Buchwert der erlöschenden Anteile hinausgeht, dem vollen Steuersatz unterworfen werden.

Sind die Gesellschafter einkommensteuerpflichtig, so wird der Betrag des Liquidationsgewinns nach § 16 Abs. 3 EStG (bei Anteilen im Betriebsvermögen) oder nach § 17 Abs. 4 EStG (bei

1) Das KStG kennt keine ermäßigte Tarifbesteuerung des Veräußerungserlöses (anders EStG, §§ 16, 34 EStG)
2) Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, a.a.O. § 9 Anm. 6; Reuter, a.a.O. Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, Anm. 288

wesentlicher Beteiligung im Privatvermögen) vom ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 2 Ziff. 1 EStG (halber durchschnittlicher Steuersatz) erfaßt.

Dieser Zweifachbelastung könnten die Gesellschafter entgehen, wenn sie zunächst steuerneutral die Kapitalgesellschaft auf sich umwandelten und anschließend den Betrieb veräußerten. § 24 Abs. 2 UmwStG verhindert ein derartiges Vorgehen.

Dabei ist jedoch zu beachten, daß es nicht auf die Absicht der Beteiligten ankommt, einen Steuervorteil zu erlangen, da § 24 UmwStG die objektive Zweckverfehlung des Umwandlungsteuergesetzes treffen will, nach welchem die Vergünstigungen nur gewährt werden sollen, wenn die durchgeführte Umwandlung tatsächlich und auf Dauer Bestand hat.

2. Begriff des Betriebes

Betriebliche Einkünfte setzen ein Betriebsvermögen voraus und können daher einkommensteuerlich nur bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit vorliegen, bei denen eine Gewinnermittlung nach den §§ 4, 5 EStG stattfindet.

Da eine Kapitalgesellschaft nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift (§ 16 KStDV) nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben kann, also ein Betriebsvermögen kraft Rechtsform besitzt, kann nach der Umwandlung nicht-betriebliches Vermögen bei der Übernehmerin entstehen, wenn die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft ursprünglich nicht-betriebliche Betätigung war (Vermögensverwaltung, Vermietung und Verpachtung).

Trotz des Wortlauts des § 24 Abs. 2 UmwStG ("den übernommenen Betrieb") stellt diese Vorschrift nicht auf die Besteuerung von Betriebsvermögen im einkommensteuerlichen Sinne ab, sondern will in bestimmten Fällen die Zweifachbelastung des Ver-

mögens und der Gewinne einer Kapitalgesellschaft aufrechterhalten, unabhängig davon, ob dieses Vermögen ursprüngliches Betriebsvermögen oder Betriebsvermögen kraft Rechtsform war.

§ 24 Abs. 2 UmwStG greift daher auch dann ein, wenn das übergehende Vermögen bei der Übernehmerin kein Betriebsvermögen (Betrieb) ist und von ihr veräußert wird. Es gelten somit die zur Einbringung des übernommenen Vermögens gemachten Ausführungen[1].

3. Begriff der Veräußerung

Während im Zivilrecht der Begriff der Veräußerung ein entgeltliches Verpflichtungsgeschäft mit Einbeziehung der dinglichen Übertragungsakte kennzeichnet (vgl. § 135 BGB), gilt im Steuerrecht die tatsächliche entgeltliche[2] Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen als Veräußerung[3]. Die steuerliche Eigentumszurechnung (wirtschaftliches Eigentum) ist nicht an die zivilrechtliche Eigentumszuordnung gebunden. Wirtschaftliches Eigentum ist in der Regel anzunehmen, wenn ein anderer als der bürgerlichrechtliche Eigentümer objektiv diejenige wirtschaftliche Herrschaftsmacht über ein Wirtschaftsgut ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist und wenn er subjektiv diese Rechtsstellung mit der Mentalität der vollen Berechtigung einnimmt[4] und damit den bürgerlichrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließt[5].

Die von § 24 Abs. 2 1. Alt. UmwStG betroffene Veräußerung des Betriebes muß daher nicht in zivilrechtlich wirksamen Rechts-

1) Vgl. S. 143
2) Daher liegt in der schenkweisen Übertragung des Vermögens keine Veräußerung, Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6529
3) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6524; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz, a.a.O. Anhang zu § 6
4) RFHE 12 S. 301
5) BFH BStBl. 1966 III S. 61, 63; Seeliger, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums S. 46, 89; Hübschmann, Hepp-Spitaler, a.a.O. § 11 StAnpG Anm. 2 f.

akten geschehen. Entscheidend ist, daß der wesentliche Vermögensbestand nicht mehr steuerlich der Übernehmerin, sondern einem Dritten zugerechnet wird. Ist dies der Fall, so greift § 24 Abs. 2 UmwStG ein, wenn die Veräußerung ohne triftigen Grund erfolgte.

Eine entgeltliche Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG liegt grundsätzlich vor, wenn die Wirtschaftsgüter des übergegangenen Vermögens wertverwirklichend, d.h. unter Auflösung vorhandener stiller Reserven, übertragen werden.

Die Vorschrift will verhindern, daß die Übernehmerin innerhalb der Sperrfrist die stillen Reserven des Betriebsvermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft, nachdem sie dieses Vermögen erfolgsneutral aus der Körperschaftsbesteuerung der Übertragerin herausgelöst hat, mit einfacher Steuerbelastung realisiert, ohne das Unternehmen auf ihre Rechnung und Gefahr weiterzuführen. In den Fällen der Veräußerung des durch die Umwandlung übernommenen Vermögens wird der Zweck des Umwandlungsteuergesetzes nicht erreicht, da die Übernehmer das Unternehmen nicht fortführen, sondern gewinnrealisierend veräußern.

Dabei muß es im Einzelfall unerheblich sein, ob überhaupt im übergegangenen Betriebsvermögen stille Reserven enthalten sind, was jedoch regelmäßig vorliegen wird. Auch wenn durch die Veräußerung bei fehlenden stillen Reserven keine Gewinnerhöhung eintritt, greift § 24 Abs. 2 UmwStG ein, da sich die Übernehmer von dem umgewandelten Betrieb lösen und somit die persönlichen Steuerbefreiungen des Umwandlungsteuergesetzes bezüglich der vorangegangenen Umwandlung Übernehmern zugute gekommen wären, die den Betrieb nicht in eigener Verantwortung fortführen, also die Reorganisation in die Tat umsetzen.

Ist somit der Tatbestand des § 24 Abs. 2 1. Alt. UmwStG erfüllt, wenn sich die Übernehmer von dem übergegangenen Betrieb durch eine Veräußerung an Dritte lösen, so bleibt noch zu prüfen, ob die Vorschrift auch dann eingreifen kann, wenn zwar die materiellen Beteiligungsverhältnisse der Übernehmer am Vermögen unverändert bleiben, jedoch gesellschaftsrechtliche Vorgänge zu einer steuerlichen Auflösung der stillen Reserven führen.

Insbesondere ist diese Frage bei der Umwandlung einer körperschaftsteuerpflichtigen Übernehmerin und bei der Einbringung des übernommenen Vermögens in eine Personengesellschaft zu erörtern.

Es handelt sich um Vorgänge, bei denen nach der ersten Umwandlung erneut eine Unternehmensumformung vorgenommen wird, durch die der wirtschaftliche Einfluß der Unternehmensträger auf das übernommene Vermögen nicht berührt wird. In diesen Fällen besteht ein Wahlrecht zur Realisierung der stillen Reserven durch Fortführung oder Erhöhung des bisherigen Buchwerte. Steuerlich fallen diese Unternehmensumformungen unter den Begriff des Veräußerungsgeschäfts und führen bei Buchwerterhöhungen zur Gewinnrealisierung und Besteuerung der stillen Reserven.

Dies muß für die Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG entscheidend sein, da die Norm generell verhindern will, daß die Umwandlung zur steuergünstigen Realisierung von stillen Reserven benutzt wird[1)] und diese Gewinnverwirklichung auch durch gesellschaftsrechtliche Vorgänge eintreten kann.

Die Vorschrift des § 24 Abs. 2 1. Alt. UmwStG erfaßt somit zwei Tatbestände:

1)Widmann-Mayer, a.a.O.Anm. 6503

a) Die Übernehmer lösen sich durch eine Veräußerung an Dritte von dem übernommenen Vermögen

b) Die Beteiligungsverhältnisse der Übernehmer an dem übernommenen Vermögen bleiben materiell unberührt, aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorgänge, die steuerlich als Veräußerungen zu werten sind, werden jedoch die stillen Reserven des übernommenen Vermögens steuergünstig realisiert.

4. Verhältnis der Betriebsveräußerung nach dem Einkommensteuergesetz und Veräußerung des übernommenen Betriebs nach § 24 Abs. 2 UmwStG

Das Einkommensteuergesetz zählt zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit auch die Gewinne aus der Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs, §§ 14, 16, 18 Abs. 3 EStG.

Die Veräußerung eines Betriebes liegt vor, wenn das Gesamtunternehmen als solches veräußert wird[1]. Es muß demnach das Betriebsvermögen ohne Zurückbehaltung bedeutsamer Vermögensgegenstände insgesamt in einem Vorgang übertragen werden. Keine Betriebsveräußerung, aber auch keine Betriebsaufgabe liegt im einkommensteuerlichen Sinne vor, wenn ein allmählicher Abbau des Betriebsvermögens durch Einzelverkäufe, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, geschieht.

In solchen Fällen ist von einer Fortführung des Betriebs auszugehen, bis alle Wirtschaftsgüter veräußert sind. Die begünstigte Besteuerung von Betriebsveräußerungen oder Betriebsaufgaben greift nicht ein.

Wäre der Ausdruck "den auf sie übergegangenen Betrieb ..... veräußert" in § 24 Abs. 2 UmwStG im Sinne einer Betriebsver-

1) Littmann, a.a.O. § 16 Anm. 1; Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a.a.O. § 16 Anm. 3

äußerung nach § 16 Abs. 1 EStG zu verstehen, so könnte die Übertragung des übernommenen Vermögens im Wege der langzeitigen Veräußerung von Einzelgegenständen nicht unter § 24 Abs. 2 UmwStG fallen, da weder Veräußerung noch Aufgabe des Betriebs vorlägen.

Dies widerspräche jedoch dem Zweck des § 24 Abs. 2 UmwStG, nach welchem die Vorteile des Umwandlungsteuergesetzes nur dann belassen werden sollen, wenn die Übernehmerin den Betrieb noch innerhalb der Sperrfrist von fünf Jahren fortführt. Es muß daher für die Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG ohne Bedeutung sein, ob das übernommene Vermögen in einem Zuge übertragen wird oder in zeitlichen Abständen durch Einzelübertragungen veräußert wird.

Eine Veräußerung des Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG liegt somit auch dann vor, wenn eine Liquidation durch eine Vielzahl von Einzelverkäufen durchgeführt wird[1].

5. Umwandlung der Übernehmerin nach dem 1. Abschnitt des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes

Bei der Darstellung der nicht steuerbegünstigten Umwandlung[2] wurde darauf hingewiesen, daß die Umwandlung hinsichtlich der Steuern vom Einkommen und Ertrag als Veräußerungsgeschäft zu behandeln ist. An dieser Grundkonzeption hat auch das Umwandlungsteuergesetz festgehalten, denn seine Freistellungs- bzw. Ermäßigungsvorschriften gehen von einer grundsätzlich gewinnrealisierenden Veräußerung aus[3]. Dies führt zu der Frage, ob die Umwandlung der Übernehmerin, soweit sie ohne triftigen Grund geschieht, die Folgen des § 24 Abs. 2 UmwStG auslösen kann.

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6530, Felix, a.a.O. Anm. 198: "Ich fürchte, es wird gleichgültig sein, ob eine Gesellschaft im Wege der Betriebsveräußerung oder durch Einzelverkäufe aufgelöst wird."
2) Vgl. S. 40
3) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2005

Fall 18: Die GmbH A wird gemäß §§ 15, 24 UmwG und bei Anwendung des UmwStG auf ihre Alleingesellschafterin, die GmbH B, umgewandelt. Innerhalb der 5-Jahresfrist wird die GmbH B ihrerseits auf die Gesellschafter C und D umgewandelt. Auch hierbei findet das UmwStG Anwendung.

Es ist zu beachten, daß Änderungen der Unternehmensform nicht zu einer wirtschaftlichen Gewinnrealisierung führen können, da dem Unternehmen keine Betriebsmittel zufließen, vielmehr allein die rechtliche Form geändert wird. Bei der Umwandlung der Übernehmerin ändern sich die materiellen Beteiligungsverhältnisse nicht. Im Fall 18 beherrschten die Gesellschafter C und D vor der zweiten Umwandlung das übernommene Vermögen der GmbH A über ihre Beteiligung an der GmbH B. Die Umwandlung der GmbH B führte damit nur von der bisherigen mittelbaren Einflußnahme zur unmittelbaren Beherrschung des aus der ersten Umwandlung übernommenen Vermögens.

Da bei der zweiten Umwandlung stille Reserven infolge der Anwendung des UmwStG nicht aufgelöst wurden und auch eine Lösung der Übernehmer vom übernommenen Vermögen durch eine Veräußerung an Dritte nicht vorliegt, ist § 24 Abs. 2 UmwStG bei der zweiten Umwandlung nicht anwendbar. Erlischt die Übernehmerin durch die Umwandlung und geht das Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ihre Gesellschafter über, so kann daher eine Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG nicht angenommen werden. Die Vorschrift greift nicht ein, wenn die körperschaftsteuerpflichtige Übernehmerin ihrerseits umgewandelt wird[1,2].

1) Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 20-22; Loos, a.a.O. Anm. 542

2) Die Übernehmer aus der zweiten Umwandlung treten jedoch in die Bindungen des § 24 UmwStG aus der ersten Umwandlung ein. Anderer Ansicht sind Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6515 unter Berufung darauf, daß § 24 UmwStG in § 7 UmwStG, der den Eintritt in die Rechtsstellung der Übertragerin regelt, nicht erwähnt sei. Die Nachfolge in die Bindungen des § 24 UmwStG ergibt sich jedoch ebenso wie bei der schenkweisen Übertragung aus der Buchwertfortführung und der damit verbundenen Nichtauflösung der stillen Reserven (§ 5 UmwStG).

6. Einbringung des übernommenen Vermögens in eine Personengesellschaft

Wird das übernommene Vermögen in eine Personengesellschaft gegen die Gewährung eines Gesellschaftsanteils eingebracht, so ist auch hierbei zu untersuchen, ob eine Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG vorliegt. Eine Lösung vom übernommenen Vermögen durch eine Veräußerung an Dritte ist bei der Einbringung in eine Personengesellschaft nicht gegeben, da die bisherigen Übernehmer ihren wirtschaftlichen Einfluß auf das übernommene Vermögen über ihre Beteiligung an der Personengesellschaft aufrechterhalten. Eine Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG kann daher nur in Betracht kommen, wenn durch diesen gesellschaftsrechtlichen Vorgang stille Reserven aufgelöst werden.

Fall 19: Die GmbH A wird gemäß §§ 15, 24 UmwG und unter Anwendung des UmwStG auf ihren Alleingesellschafter B umgewandelt. Innerhalb der Sperrfrist bringt B das übernommene Vermögen in eine zwischen ihm und C gegründete OHG ein.

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs lag bei der Einbringung eines Unternehmens in eine Personengesellschaft dann keine gewinnrealisierende Veräußerung des Unternehmens vor, wenn der bisherige Einzelkaufmann an der Personengesellschaft wesentlich beteiligt wurde und die Personengesellschaft die steuerlichen Buchwerte des Einzelkaufmanns fortführte[1)].

Eine Wertfortführung war jedoch dann nicht erforderlich, wenn ernsthafte und nicht allein steuerliche Gründe die Beteiligten veranlaßten, die Bilanzsätze für das eingebrachte Betriebsver-

1) RFH StuW 1937 Nr. 196; FRH RStBl. 1933 S. 999; BFH BStBl. 1961 III S. 500; Erlaß FM NRW DStZ (A) 1964 S. 118.

mögen zu erhöhen[1]. Ernsthafte Erwägungen sollten dann gegeben sein, wenn anders als durch Erhöhung der Wertansätze ein befriedigendes Verhältnis der Kapitalkonten der Gesellschafter nicht zu erreichen war.

Das zweite Erfordernis der wesentlichen Beteiligung wurde nur dann als vorliegend angenommen, wenn der einbringende Gesellschafter mindestens den hälftigen Anteil an der Personengesellschaft erhielt. Daher mußte in den Fällen der Gründung einer Personengesellschaft durch mehr als zwei Gesellschafter mit gleicher Beteiligung stets eine Gewinnrealisierung stattfinden. Hiergegen richtete sich vielfältige Kritik[2]. Das Umwandlungsteuergesetz trägt mit § 22 UmwStG dieser Kritik Rechnung, indem es auf das Erfordernis einer wesentlichen Beteiligung des Einbringenden verzichtet. § 22 UmwStG enthält die steuerliche Regelung für die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in Personengesellschaften. Die Vorschrift ist nicht wie der 1. und 2. Teil des Umwandlungsteuergesetzes an einen Antrag gebunden, vielmehr treten die Rechtsfolgen bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale kraft Gesetzes ein[3].

Die Frage nach der Gewinnrealisierung löst § 22 UmwStG mit Hilfe der Buchwertverknüpfung. Wird das eingebrachte Betriebsvermögen mit den bisherigen Buchwerten angesetzt, so entsteht bei dem einbringenden Gesellschafter kein Veräußerungsgewinn. Soweit jedoch, was nach § 22 UmwStG zugelassen ist, höhere als die bisherigen Buchwerte angesetzt werden, tritt

1) RFH RStBl. 1933 S. 999; RFH StuW 1937 Nr. 196
2) Brönner, -Besteuerung-, VIII 4; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 16 EStG Anm. 35; von Wallis, Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, S. 37
3) Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze sind daher nicht mehr anwendbar, soweit sie im Widerspruch zu § 22 UmwStG stehen.

in Höhe des Mehransatzes ein Veräußerungsgewinn bei dem Einbringenden ein. Möglich ist jeder Ansatz zwischen dem alten Buchwert und dem Teilwert des Vermögens.

Fall 20: Der Einzelkaufmann A bringt sein Unternehmen, dessen vereinfachte Bilanz wie folgt lautet, in eine mit B gegründete OHG ein.

Akt.		Pass.	
Anlagever.	100	200	Verbindl.
Umlaufver.	200	100	Eigenkap.
	300	300	

Im Anlagevermögen sind stille Reserven in Höhe von 50 enthalten. B bringt 150 in bar ein. In der Eröffnungsbilanz der OHG erhalten beide Gesellschafter Kapitalkonten in Höhe von 150. Es fällt daher bei A ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe von 50 an, da die Personengesellschaft mit dem Ansatz des eingebrachten Vermögens zu 150 die stillen Reserven aufgelöst hat.

Fall 21: Variiert man den Fall 20 in der Weise, daß A zuvor sein Einzelunternehmen durch Umwandlung der GmbH C, deren alleiniger Gesellschafter er war, erworben hatte, so stellt sich die Frage, ob die Auflösung der stillen Reserven bei der Einbringung in Höhe von 50 eine Veräußerung nach § 24 Abs. 2 UmwStG darstellt und steuerschädlich wirkt.

§ 24 Abs. 2 UmwStG will während der Sperrfrist die steuergünstige (da nur der einfachen Einkommensteuerbelastung unterliegende) Realisierung der stillen Reserven durch Gesamtveräußerung oder einen gleichgestellten Vorgang verhindern. Mit

der Einbringung zu erhöhten Werten werden die stillen Reserven in einem Vorgang wie bei einer Veräußerung aufgelöst. Wie in allen Fällen der Änderung der Rechtsform wird aber bei der "Umwandlung" eines Einzelunternehmens durch Einbringung in eine Personengesellschaft dem Unternehmen kein Kapital zugeführt, so daß man nicht von einer wirtschaftlichen Gewinnrealisierung sprechen kann. Es findet jedoch eine rechtliche Gewinnrealisierung statt, da andernfalls stille Reserven der Besteuerung endgültig entzogen würden. Für die Personengesellschaft ergibt sich bei Ansatz erhöhter Werte des eingebrachten Vermögens eine Vergrößerung des Abschreibungspotentials, ebenso ist der zu versteuernde Veräußerungsgewinn aus den einzelnen Wirtschaftsgütern (Veräußerungserlös minus Buchwert) geringer, wenn die Buchwerte bei der Einlage erhöht wurden. Die steuerlichen Vorteile der Personengesellschaft bei Erhöhung der Wertansätze müssen daher durch die Erfassung eines Veräußerungsgewinns in Höhe der bei der Einbringung aufgelösten stillen Reserven beim Einbringenden ausgeglichen werden.

Zugleich liegt in der Erhöhung eine Gewinnrealisierung in einem Vorgang vor, die § 24 Abs. 2 UmwStG verhindern will. Bei der Einbringung des übernommenen Vermögens greift daher § 24 Abs. 2 UmwStG nur dann nicht ein, wenn die Personengesellschaft die Buchwerte des übernommenen Vermögens fortführt[1]. Dagegen liegt eine Veräußerung nach § 24 Abs. 2 UmwStG vor, wenn die Personengesellschaft das eingebrachte Vermögen zu einem über dem bisherigen Buchwert liegenden Wert ansetzt[2,3].

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6526; a.A. wohl Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 25-27, die jede Einbringung als steuerschädlich ansehen. Jedoch unterliegt nun der für das eingebrachte Vermögen gewährte Gesellschaftsanteil den Bindungen des § 24 UmwStG. Die Nichtauflösung der stillen Reserven führt dazu, daß der Anteil an der Personengesellschaft an die Stelle des übernommenen Vermögens tritt. Wird daher der Gesellschaftsanteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht oder ohne triftigen Grund veräußert, so greift § 24 UmwStG ein.

2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6527

3) Will A im Fall 20, 21 einen Veräußerungsgewinn vermeiden, so müßte er eine Ergänzungsbilanz mit einem Negativkapital aufstellen. Damit würden die Abschreibungsmöglichkeiten für ihn um den Betrag geringer, um den sie bei der OHG höher lägen, vgl. BdF-Schreiben, BStBl. 1970 I S. 922, 928

In diesen Fällen greift eine Änderung der Steuerbescheide ein, wenn nicht ein triftiger Grund vorliegt.

In den bisherigen Stellungnahmen zum Umwandlungsteuergesetz wird die Frage nicht erörtert, in welchem Maße eine Erhöhung der Buchwerte bei der Personengesellschaft erfolgen muß, damit eine gewinnrealisierende Veräußerung mit den Folgen des § 24 UmwStG angenommen werden kann. Grundsätzlich zulässig ist der Ansatz jedes beliebigen Wertes zwischen dem Buchwert und dem Teilwert des eingebrachten Vermögens[1)].

Für die Lösung der Frage sind mehrere Möglichkeiten denkbar:

a) Eine Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG liegt nur vor, wenn die Personengesellschaft die bisherigen Buchwerte bis zu den Teilwerten aufstockt.

Diese Möglichkeit muß wegen einer untragbaren Einschränkung des Anwendungsbereichs der Vorschrift ausscheiden, da eine geringfügige Bewertungsspanne unterhalb der Teilwerte ausreichen würde, um § 24 UmwStG auszuschließen, obwohl die stille Reserven weitgehend realisiert wären, so daß künftig höhere Abschreibungsmöglichkeiten und ein geringerer Veräußerungsgewinn entstünden. Diese Folgen will § 24 Abs. 2 UmwStG jedoch verhindern.

b) Eine Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG liegt bei jeder Erhöhung der Buchwerte vor, eine Besteuerung nach § 24 Abs. 2 UmwStG greift jedoch nur anteilig ein, d.h. im Verhältnis von Erhöhungsbetrag zu den bisherigen Buchwerten.

Fall 22: Eine GmbH A hat in ihrem Betriebsvermögen insgesamt 30 % stille Reserven gegenüber den Buchwerten. Sie wird erfolgsneutral

1) Brönner, UmwStG § 22 Anm. 2; Loos, a.a.O. Anm. 1207

nach dem UmwStG auf ihren Gesellschafter B umgewandelt. Dieser bringt das zu den Buchwerten übernommene Vermögen in eine OHG ein, wobei eine Aufstockung über insgesamt 10 % der bisherigen Buchwerte erfolgt.

Wollte man hier eine anteilige Veräußerung annehmen und entsprechend die Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG begrenzen, so wäre davon auszugehen, daß hinsichtlich der durch die spätere Einbringung aufgelösten 10 % der stillen Reserven eine Umwandlung nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften vorläge, hinsichtlich der fortgeführten 20 % stiller Reserven eine nach dem UmwStG begünstigte Umwandlung.

Dies entspricht jedoch nicht der gesetzlichen Regelung.

Die steuerlichen Probleme der Umwandlung bestehen wesentlich darin, mit welchen Werten das übergehende Vermögen in der Abschlußbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft und in der Übernahmebilanz der Übernehmerin anzusetzen ist. Nach § 15 Abs. 1 KStG, der allgemeinen Regelung, hat dies bei der übertragenden Gesellschaft zu den Teilwerten zu erfolgen. Das Umwandlungsteuergesetz weicht hiervon ab und gestattet die Bewertung nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften, also unter Beibehaltung der stillen Reserven. Zwischenwerte sind bei der Umwandlung daher nicht zum Ansatz zugelassen - nur diese beiden Möglichkeiten (Teilwerte oder bisherige Buchwerte) gestattet das Recht der Umwandlung.

Eine nur anteilige Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes, die ja nichts anderes bedeuten würde, als daß nur eine teilweise Auflösung der stillen Reserven in der Abschlußbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft stattfände --also ein Ansatz zu Zwischenwerten-- ist nicht vorgesehen. Sie kann daher auch nicht auf dem Umweg über § 24 UmwStG und einer späteren Einbringung

in eine Personengesellschaft zu Zwischenwerten[1] erreicht werden.

§ 24 UmwStG ordnet bei Vorliegen einer Veräußerung den Wegfall aller Steuervergünstigungen an. Es kann daher nur eine Umwandlung nach den allgemeinen Vorschriften (volle Auflösung der stillen Reserven) oder nach dem Umwandlungsteuergesetz (volle Verlagerung der stillen Reserven) geben. Zwischenlösungen sind nicht möglich.

Wollte man anders entscheiden, so geriete man mit einer Grundentscheidung des Gesetzgebers in Konflikt. Z.B. wäre es entgegen dem Wortlaut des Umwandlungsteuergesetzes möglich einen Verlustvortrag der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft, der nach dem Umwandlungsteuergesetz nicht auf die Übernehmerin übergeht[2], auf dem Weg der anteiligen Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG zu tilgen. Hierzu wäre es nur erforderlich, daß bei der späteren Einbringung in die Personengesellschaft die Buchwerte, die zunächst unverändert von der durch die Umwandlung erloschenen Kapitalgesellschaft übernommen wurden, um den Betrag des bis dahin nicht ausgenutzten Verlustvortrages zu erhöhen. Insoweit müßte nachträglich eine Besteuerung nach dem allgemeinen Umwandlungsteuerrecht bei der Kapitalgesellschaft stattfinden, d.h. es müßten die Buchwerte der Kapitalgesellschaft nachträglich in der Umwandlungsbilanz in gleichem Maße erhöht werden, wie es der Erhöhung bei der späteren Einbringung in die Personengesellschaft entspricht. Damit würde jedoch der Verlustvortrag bei der Kapitalgesellschaft zum Zuge kommen. Eine effektive Abschlußbesteuerung der Kapitalgesellschaft träte trotz der Erhöhung der Buchwerte nicht ein, da das Ergebnis (Erhöhung der Buchwerte minus Verlustvortrag) Null wäre. Die Auswirkung auf einen Verlustvortrag zeigt, daß eine

1) Bei der Einbringung des aus der Umwandlung übernommenen Vermögens in eine Personengesellschaft können Zwischenwerte angesetzt werden, nicht jedoch bei der Übernahme im Zuge der Umwandlung.
2) Meyer-Arndt, a.a.O. Anm. 146; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 2740

anteilige Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes bzw. ein anteiliger Wegfall der Vergünstigung des Umwandlungsteuergesetzes bei einer späteren Einbringung des übernommenen Vermögens in eine Personengesellschaft nicht der Zielsetzung des Umwandlungsteuergesetzes entspricht[1]. Diese Möglichkeit muß daher als unzulässig angesehen werden.

c) Als dritte Möglichkeit verbleibt die Annahme einer steuerschädlichen Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG in jedem Fall der Erhöhung der Buchwerte bei einer Einbringung des übernommenen Vermögens in eine Personengesellschaft.

Man wird diese Möglichkeit als die zutreffende Lösung ansehen müssen. Entscheidend ist, daß bei der Einbringung zu erhöhten Werten ein Gewinn steuerlich realisiert wird und der Gesetzgeber die Gewinnrealisierung ohne Aufrechterhaltung der durch die Umwandlung geschaffenen Organisationsform verhindern will. Die Höhe des realisierten Gewinns ist dabei nicht ausschlaggebend. Auch bei der Veräußerung an einen Dritten wird nicht gefordert, daß die stillen Reserven in vollem Umfang aufgelöst werden. So kann durchaus beim Vorliegen mehrerer Kaufangebote das niedrigste gewählt werden und dennoch greift § 24 Abs. 2 UmwStG für das gesamte Vermögen und in vollem Umfang ein. Es gilt daher, daß jede Aufstockung der Buchwerte bei Einbringung des übergegangenen Vermögens in eine Personengesellschaft --unabhängig von ihrer Höhe-- eine gewinnrealisierende Veräußerung darstellt und beim Fehlen eines triftigen Grundes zu einer Neufestsetzung der Steuerbescheide in vollem Umfange führt[2].

---

1) Für die anteilige Anwendung jedoch Meyer-Arndt, a.a.O. Anm. 146

2) So auch Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6527, die jedoch die verschiedenen Möglichkeiten nicht erörtern.

7. Realteilung bei Personengesellschaften

Besteht eine Personengesellschaft aus mehreren selbständigen Betrieben oder Teilbetrieben, so können sich die Gesellschafter in der Weise auseinandersetzen, daß jeder Gesellschafter einen (Teil-) Betrieb zu Alleineigentum übernimmt und als Einzelunternehmer fortführt. Zivilrechtlich liegt hierin die vertragliche Auflösung der Gesellschaft mit anschließender sofortiger Liquidation.

Für die steuerliche Betrachtung ist von Bedeutung, ob in einer derartigen "Realteilung" ein gewinnverwirklichender Veräußerungsvorgang zu sehen ist und daher § 24 Abs. 2 UmwStG Anwendung finden könnte.

Fall 23: Das Betriebsvermögen der GmbH A besteht aus zwei Einzelhandelsgeschäften. Die GmbH A wird nach §§ 16, 24 UmwG unter Anwendung des UmwStG auf ihre Gesellschafter B und C umgewandelt, die das Unternehmen als OHG fortführen. Innerhalb der Sperrfrist setzen sich die Gesellschafter B und C in der Weise auseinander, daß jeder eines der Einzelhandelsgeschäfte unter Weiterführung der Buchwerte übernimmt.

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Entscheidungen eine Gewinnverwirklichung bei der Realteilung, bei der jeder Gesellschafter steuerlich sein Anteilsrecht an dem gesamten Betriebsvermögen gegen einzelne Gegenstände dieses Betriebsvermögens ersetzt (tauscht), abgelehnt[1]. Diese Auffassung wurde folgendermaßen begründet:[2]

1) Ein weiterer Fall der Realteilung --der hier jedoch ohne Bedeutung ist-- liegt bei dem Austausch von Beteiligung an mehreren Personengesellschaften vor, vgl. BFH BStBl. 1962 III S. 513

2) BFH BStBl. 1962 III S. 513, 514 = BFH DB 1962 S. 1590; weitere Entscheidungen zur Realteilung sind: BFH BStBl 1952 S. 183 = BFH DB 1952 S. 614; BFH DB 1960 S. 801

Ein Tausch führe grundsätzlich zur Aufdeckung der in dem hingegebenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserve und somit zur Gewinnverwirklichung. Ein Tausch in diesem Sinne liege aber bei einer Realteilung nicht vor, denn an den Gegenständen, die auf die Gesellschafter aufgeteilt würden, sei jeder zuvor gesamthänderisch beteiligt gewesen. Das Vermögen einer Personengesellschaft sei gesamthänderisch gebundenes Vermögen aller Gesellschafter; das Recht jedes Gesellschafters am Betriebsvermögen sei mit dem Recht seiner Mitgesellschafter belastet[1]. Insoweit würden bei Aufteilung der Wirtschaftsgüter einer OHG nicht die Gegenstände ausgetauscht, sondern die Gesamthandsrechte an den Gegenständen. Deshalb sei bereits in den Entscheidungen BFH BStBl. 1952 III S. 183 und BFH DB 1960 S. 81 bei der Realteilung des Vermögens einer OHG unter die bisherigen Gesellschafter entsprechend dem bestehenden Anteilsverhältnis und unter Fortführung der Buchwerte eine Gewinnverwirklichung, die in erheblichem Umfang auf wirtschaftlichem Gebiet liege, verneint worden. Da bei der Einbringung von Betrieben in Mitunternehmerschaften im allgemeinen keine Gewinnverwirklichung angenommen werde, müsse dieser Grundsatz folgerichtig auch für den umgekehrten Fall der Realteilung gelten.

Böttcher-Beinert[2] folgern aus der angeführten Entscheidung[3], daß der BFH bei der Realteilung ein Tauschgeschäft ablehne. Diese Auffassung erscheint nicht gerechtfertigt, da die Entscheidung ausdrücklich davon spricht, daß die Gesamthandsrechte an den Gegenständen a u s g e t a u s c h t würden und zuvor nur das Vorliegen eines Tausches in d i e s e m Sinne (nämlich als gewinnverwirklichenden Tausch) abgelehnt

1) BFH BStBl. 1961 III S. 183
2) Böttcher-Beinert, Realteilung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung von Ausgleichszahlungen, Der Betrieb 1963 S. 1405
3) BFH BStBl 1962 III S. 513

hat. Ein Tausch im steuerlichen Sinne liegt somit vor. Allerdings ist die vom Bundesfinanzhof durchgeführte Trennung des Tausches von Gegenständen und des Tausches von Gesamthandsrechten an Gegenständen mißverständlich. Zum einen besteht der "Tausch von Gegenständen" in der Übertragung von Eigentumsrechten, so daß kein prinzipieller Unterschied zum Tausch von Gesamthandsrechten an Gegenständen besteht, zum anderen ist die Vorstellung des Bundesfinanzhofs von der Übertragung der Gesamthandsrechte an Gegenständen, die nach § 719 Abs. 1 BGB ausdrücklich ausgeschlossen ist, bedenklich. Hieran vermögen auch die steuerlichen Zurechnungsvorschriften des Steueranpassungsgesetzes (§ 11 Ziff. 5 StAnpG), nach denen Gesamthandseigentum w i e Bruchteilseigentum zu behandeln ist, nichts zu ändern[1]. Bei der Realteilung liegt eine Übertragung des Eigentums von der Gesamthand auf den einzelnen Gesellschafter vor, nicht eine Übertragung von Gesamthandsrechten an Gegenständen.

Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zum Tausch von Gesamthandsrechten an Gegenständen stellen zudem nicht die ratio decidendi der Entscheidung dar. Ihre eigentliche Begründung findet diese Rechtsprechung in der wirtschaftlichen Sachlage bei Realteilungen. Da die stillen Reserven des Betriebsvermögens der aufzuteilenden Personengesellschaft in späteren Zeiträumen bei den neuen durch die Teilung entstandenen Unternehmen, die die bisherigen Buchwerte fortführen, aufgedeckt und versteuert werden, ist es nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht gerechtfertigt, bereits im Zeitpunkt der Realteilung einen "Gewinn" zu besteuern[2].

Die Gesamthandsbeteiligung, die im Zuge der Realteilung (Auflösung der Personengesellschaft) erlischt, wird erfolgsneutral durch das Alleineigentum an dem zugeteilten Betrieb er-

1) Anders jedoch Böttcher-Beinert, a.a.O. DB 1963 S. 1405, die eine steuerliche Übertragung von Miteigentum zu ideellen Bruchteilen an den einzelnen Gegenständen annehmen.
2) BFH BStBl. 1962 III S. 513, 514 r.Sp.

setzt. Es handelt sich dabei um einen steuerlichen Sonderfall des nicht gewinnverwirklichenden Tausches, der seine Berechtigung darin findet, daß die Mitunternehmerschaft einkommensteuerlich als Zusammenfassung der Gewerbebetriebe der Mitunternehmer angesehen wird. Bei der Realteilung bleibt jeder Mitunternehmer unter Aufhebung der Mitunternehmerschaft Einzelgewerbetreibender hinsichtlich des ihm zugeteilten Betriebes, so daß die Realteilung die Besteuerungssituation nicht grundsätzlich ändert. Es entfällt nur die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nach den §§ 215, 216 AO. Die Erfolgsneutralität der Realteilung von Mitunternehmerschaften erweist sich somit als eine Konsequenz der Bilanzbündeltheorie.

Da § 24 Abs. 2 UmwStG bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen einen gewinnverwirklichenden Veräußerungstatbestand voraussetzt, kann die Realteilung nicht zu einer Änderung der Steuerbescheide nach § 24 Abs. 3 UmwStG führen[1].

§ 24 UmwStG kommt jedoch zur Anwendung, wenn die durch die Realteilung entstandenen Betriebe in eine Kapitalgesellschaft eingebracht oder ohne triftigen Grund veräußert bzw. aufgegeben werden. Voraussetzung ist, daß die betreffenden Betriebe die wesentliche Grundlage des übernommenen Vermögens darstellen. Wird daher die Mehrzahl der durch Realteilung entstandenen Betriebe eingebracht, veräußert oder aufgegeben und nur ein im Verhältnis zum Gesamtbestand unwesentlicher Betrieb fortgeführt, so greift § 24 UmwStG ein und zwar auch hinsichtlich des Betriebes für den die Tatbestandsmerkmale des § 24 UmwStG nicht selbst erfüllt sind[2].

---

1) Meyer-Arndt, a.a.O. Anm. 15; Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6531; ebenso grundsätzlich Felix, a.a.O. Anm. 198 - Fußnote 198 a: "Realteilungen sollen nicht zur Gewinnverwirklichung führen".

2) Anders Widmann-Mayer, a.a.O. S. 6531, die die Einbringung, Veräußerung oder Aufgabe a l l e r durch die Realteilung entstandenen Betriebe verlangen und damit den Grundsatz, daß es auf die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens ankommt, vernachlässigen.

8. Veräußerung von Mitunternehmeranteilen

Ebenso wie bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften[1] stellt sich die Frage der Anwendbarkeit des § 24 UmwStG bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an der übernehmenden Personengesellschaft.

Fall 24: Die GmbH A wird gemäß §§ 16, 24 UmwG unter Anwendung des UmwStG auf ihre Gesellschafter B und C umgewandelt, die das Unternehmen als OHG fortführen. Innerhalb der 5-Jahresfrist veräußern B und C nacheinander ihre Anteile an der OHG an den Einzelkaufmann D.

Loos[2] lehnt grundsätzlich die Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG auf den Fall der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ab. Es liege weder eine Veräußerung durch die Übernehmerin (die Mitunternehmerschaft) vor, noch werde der gesamte Betrieb, der durch die Umwandlung erworben sei, veräußert. Dies gelte sowohl dann, wenn auch die anderen Mitunternehmer an verschiedene Erwerber veräußerten als auch bei der Veräußerung an den gleichen Erwerber[3]. Es kommt nach Ansicht von Loos hinzu, daß man bei einer Ausdehnung der Vorschrift des § 24 Abs. 2 UmwStG auch auf die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen bei der praktischen Anwendung in die Verlegenheit käme, die Umwandlung rückwirkend a n t e i l i g als Umwandlung nach den allgemeinen Vorschriften besteuern zu müssen, denn es ginge in keinem Falle an, die Besitzer der nicht veräußerten Mitunternehmeranteile für die Veräußerung durch einen Mitunternehmer "büßen" zu lassen.

1) Vgl. 149 ff.
2) Loos, -Mißbrauchsklausel-,DB 69. S. 1674
3) Für den Fall der Veräußerung an den gleichen Erwerber nimmt Loos unter grundsätzlicher Beibehaltung seines Standpunkts inzwischen eine andere Haltung ein und läßt die Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG auf diesen speziellen Fall zu, vgl. -Zur Mißbrauchsklausel- DB 71, S. 543

Den Schlußfolgerungen von Loos kann nur hinsichtlich seiner Ablehnung der Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG auf einen T e i l der Gesellschafter zugestimmt werden. Das UmwStG bietet für eine anteilige Anwendung[1] keinen Anhalt. Nach § 24 Abs. 2 UmwStG soll die Veräußerung des übergegangenen Betriebs, d.h. der wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens, zum Wegfall der Vergünstigungen für das gesamte Vermögen, das aus der Umwandlung übernommen wurde, führen. Die Frage ist daher nur, ob in der Veräußerung eines Teils der Mitunternehmeranteile die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Vermögens gesehen werden kann, denn dann findet § 24 Abs. 2 UmwStG auf das gesamte Vermögen, d.h. auch auf das bei den nicht veräußernden Gesellschaftern verbliebene Vermögen Anwendung.

Das Ertragsteuerrecht geht aufgrund der Bilanzbündeltheorie und der Zurechnungsnorm des § 11 Ziff. 5 StAnpG von der direkten anteiligen Zuordnung des Gesellschaftsvermögens zum Vermögen des Mitunternehmers aus. Der Gesellschaftsanteil muß daher, soweit er die steuerliche Beteiligung am Vermögen betrifft, als unmittelbare Eigentumsberechtigung angesehen werden. In seiner Übertragung liegt die Veräußerung einer Berechtigung am Gesellschaftsvermögen, und somit eine steuerlich relevante Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG, bei der nur zu prüfen ist, ob der Anteil die unmittelbare steuerliche Berechtigung an den wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens vermittelte. Ist dies der Fall, so greift § 24 Abs. 2 UmwStG für das gesamte Vermögen ein.

1) Man könnte sie als vertikal anteilige Anwendung bezeichnen, da sie alle stille Reserven in voller Höhe, aber nur soweit sie einem Mitunternehmer zuzurechnen sind, erfassen soll - im Gegensatz zu der auf S. 183 erörterten anteiligen Anwendung, die als horizontal anteilige Anwendung bezeichnet werden könnte, da sie sämtliche stille Reserven des übernommenen Vermögens, jedoch nur in bestimmter Höhe, erfassen will.

Mit der durchaus zutreffenden Ablehnung der anteiligen Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG[1] bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist demnach nicht ausgesagt, daß die Vorschrift bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen in keinem Fall eingreifen könnte. Gerade der in diesem Fall 24 geschilderte Sachverhalt zeigt, daß die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an dritte Personen die gleichen rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen haben kann, wie die direkte Übertragung des übernommenen Vermögens durch die Personengesellschaft. Es muß für die Erfüllung des Tatbestandes § 24 Abs. 2 UmwStG ausreichend sein, daß die in der Mitunternehmerschaft verbundenen Gesellschafter ihre Rechte an dem übernommenen Vermögen übertragen und sich damit von dem übernommenen Betrieb durch eine Veräußerung lösen[2]. Gerade dies will § 24 Abs. 2 UmwStG verhindern.

---

1) Loos, -Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1673, 1674; auch Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6509 sprechen sich gegen eine anteilige Anwendung des § 24 UmwStG aus: "Eine teilweise Anwendung des § 24 kommt nicht in Betracht. Eine teilweise Anwendung des § 24 würde auch zu unzumutbaren Komplikationen führen, da hinsichtlich eines Teils des übergehenden Vermögens die §§ 4 bis 14 zur Anwendung kämen, während hinsichtlich des anderen Teils von den allgemeinen Grundsätzen ausgegangen werden müßte".
Der Hinweis auf die praktischen Schwierigkeiten --ebenso Loos,-Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1674-- ist allerdings nicht ausreichend, wenngleich der Gesichtspunkt der Praktikabilität im Steuerrecht ein durchaus gewichtiges Argument darstellt (BFH BStBl. 1958 III S. 196, 197). Entscheidend muß sein, daß mit der Übertragung der wesentlichen Grundlagen die Vorteile für das gesamte Vermögen entfallen sollen.

2) Dabei ist es nicht ausschlaggebend, ob die Anteilsrechte auf einen oder mehrere Rechtsträger --in diesem Fall bleibt die Mitunternehmerschaft bestehen-- übertragen werden, denn die Sanktion des § 24 Abs. 2 UmwStG tritt ein, wenn sich die übernehmenden Gesellschafter nach der Umwandlung vom übernommenen Vermögen ohne triftigen Grund lösen. Dies ist unabhängig davon, ob ein oder mehrere Erwerber auftreten.

Zutreffend geht daher die Finanzverwaltung von einer Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG bei einer Übertragung von Mitunternehmeranteilen aus. Ebenso wie in den Fällen der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften will sie die Veräußerung in zwei Fällen als Veräußerung des übernommenen Betriebs ansehen[1]:

a) Ein Mitunternehmeranteil wird nach einer Umwandlung veräußert, wobei dieser Anteil dem Mitunternehmer eine wirtschaftliche Machtstellung vermittelte, auf Grund deren er die Personengesellschaft beherrschen könnte; dies soll regelmäßig bei einem Anteil von mehr als zwei Dritteln der Fall sein.

b) Sämtliche Mitunternehmer veräußern nach der Umwandlung gleichzeitig oder innerhalb kurzer Zeit nacheinander ihre Mitunternehmeranteile.

Gegen diese Auffassung der Finanzverwaltung ergeben sich die gleichen Bedenken wie im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften.

Wann eine Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als Veräußerung des übergegangenen Betriebs anzusehen ist, kann nur unter Berücksichtigung des Zwecks des § 24 Abs. 2 UmwStG ermittelt werden. Die Vorschrift will verhindern, daß die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens gewinnrealisierend veräußert werden und sich die Übernehmer damit von dem Betrieb lösen. Zur Bestimmung der Höhe des Gesellschaftsanteils, dessen Übertragung sich als eine derartige Veräußerung der wesentlichen Grundlagen darstellt, bietet sich das bereits bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft entwickelte Verfahren der Verhältnisbetrachtung zwischen den wesentlichen Grundlagen und der Höhe des Gesellschaftsanteils an[2].

1) Bdf-Schreiben, BStBl. 1970 I S. 922,926
2) Vgl. 163 ff.

Ist z.B. der Wert der wesentlichen Grundlagen des übernommenen Betriebs mit 80 % des Werts des Betriebsvermögens zu veranschlagen, so führt die Veräußerung von 80 % der Gesellschaftsanteile zum Eingreifen des § 24 Abs. 2 UmwStG.

Der Entzug der Vorteile des Umwandlungsteuergesetzes tritt in diesem Fall auch für die nicht veräußerten Gesellschaftsanteile ein. Dabei werden im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern die erhöhten Steuerbelastungen regelmäßig von denjenigen Gesellschaftern zu tragen sein, die die Tatbestände des § 24 UmwStG verwirklichen. Die Mitunternehmerschaft ist ein Zusammenschluß zur Verfolgung gemeinsamer Interessen und Zwecke (§ 705 BGB). Zu den Gesellschafterpflichten gehört es, alles zu unterlassen, was diese Zweckverfolgung unmöglich macht oder behindert, soweit dies dem einzelnen Gesellschafter ohne Schädigung eigener berechtigter Interessen zumutbar ist[1]. Ein Schaden der Gesellschaft, der die Zweckverfolgung beeinträchtigt, tritt auch dann ein, wenn eine erhöhte Steuerbelastung von der Mitunternehmerschaft zu tragen ist. In der Erfüllung der Tatbestände des § 24 UmwStG kann daher eine Verletzung der Treupflicht liegen. Den berechtigten Interessen der Gesellschafter ist durch die Einfügung des triftigen Grundes in § 24 Abs. 2 UmwStG weitgehend Rechnung getragen, so daß bei Veräußerungen von Mitunternehmeranteilen eine Berufung auf eigene Interessen des Gesellschafter zumeist ausscheiden wird. Es empfiehlt sich jedoch stets, Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag über einen Schadenausgleich zu treffen, nach welchem ohne Verschuldensfeststellung und -nachweis demjenigen die steuerlichen Mehrbelastungen aufzuerlegen sind, der die Tatbestände des § 24 UmwStG verwirklicht.

1) Hueck, a.a.O. S. 140

9. Sonderfall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an die übrigen Mitunternehmer

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, so geschieht dies regelmäßig durch Kündigung der Gesellschaft, die auf dem Vertrag aller Gesellschafter aufbaut und daher nach dem gesetzgeberischen Leitbild der Auflösung bedarf, wenn der Gesellschafterbestand sich ändert, §§ 723, 727 BGB, 131 Nr. 4 und 6 HGB.

Zur Erhaltung des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens können die Gesellschafter jedoch das Fortbestehen der Gesellschaft bei Ausscheiden eines Anteilsinhabers im Gesellschaftsvertrag vereinbaren, §§ 737 BGB, 138 HGB. Scheidet der Gesellschafter aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen nach Gesamthandsgrundsätzen den übrigen Gesellschaftern an, § 738 BGB. Es handelt sich dabei um eine Gesamtrechtsnachfolge, für die keine Einzelübertragungsakte erforderlich sind. An die Stelle des Anteilsrechts an der Personengesellschaft tritt für den Ausscheidenden der Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben, d.h. auf dasjenige, was der ausscheidende Gesellschafter bei einer Liquidation zum Zeitpunkt des Ausscheidens erhalten würde. Zur Feststellung der Anspruchshöhe ist es erforderlich, den Wert des Gesellschaftsvermögens im Wege der Schätzung zu ermitteln[1], § 738 Abs. 2 BGB.

Einkommensteuerlich liegt in dem Austritt eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Abfindungszahlungen ein Veräußerungsgeschäft. Die Abfindung (Auseinandersetzungsguthaben) ist ein Entgelt dafür, daß der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil an den Vermögenswerten den verbleibenden Gesellschaftern überläßt[2].

1) Lehmann, Gesellschaftsrecht, § 16 I 1
2) Brönner, -Besteuerung- VII Anm. 64

Die Abfindung bestimmt daher die Anschaffungskosten des Anteils bei den verbleibenden Gesellschaftern und zugleich den Veräußerungserlös für den ausscheidenden Gesellschafter. Da steuerlich im Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft ein Veräußerungsgeschäft zu sehen ist, muß geprüft werden, ob § 24 Abs. 2 UmwStG eingreift.

Fall 25: Die GmbH A wird auf ihre Gesellschafter B (80 % Beteiligung) und C (20 % Beteiligung) umgewandelt und von diesen als OHG fortgeführt. B scheidet innerhalb der 5-Jahresfrist aus der OHG aus. Sein Anteil am Vermögen der OHG geht nach § 142 HGB[1] auf C über und B erhält einen Abfindungsanspruch.

Nach Widmann-Mayer[2] kommt § 24 UmwStG nicht in Betracht, wenn aus der übernehmenden Personengesellschaft innerhalb der 5-Jahresfrist sämtliche Gesellschafter bis auf einen ausscheiden, denn der von diesem Gesellschafter gehaltene Mitunternehmeranteil werde nicht veräußert. Werde jedoch das dem verbliebenen Gesellschafter angewachsene Betriebsvermögen von diesem innerhalb der Sperrfrist eingebracht oder ohne triftigen Grund veräußert bzw. aufgegeben, so komme § 24 UmwStG zur Anwendung, wenn die in dem Ausscheiden der übrigen Gesellschafter liegende Veräußerung ohne triftigen Grund erfolgt sei.

Diese Stellungnahme erklärt sich aus der Ansicht von Widmann-Mayer, es komme auf die Veräußerung s ä m t l i c h e r Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft an und es genüge zur Ablehung der Anwendbarkeit des § 24 UmwStG, wenn auch nur hinsichtlich eines Anteils, dessen Höhe belanglos sei, die Voraussetzungen des § 24 UmwStG nicht vorlägen.

1) Auch bei der bürgerlichrechtlichen Gesellschaft ist diese Vorschrift anwendbar BGHZ 32 S. 307, 317; BGH DB 1961 S. 1286; BGH DB 1965 S. 1245.
2) Widmann-Mayer, a.a.O. An. 6510; ebenso Felix, a.a.O. Anm. 198.

Gegen diese Ansicht wurde bereits ausgeführt, daß es entscheidend sein muß, ob in der Veräußerung der Anteilsrechte die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Vermögens zu sehen ist; diese Voraussetzung kann auch dann vorliegen, wenn unbedeutende Mitunternehmeranteile nicht veräußert werden. § 24 Abs. 2 UmwStG kann daher auch beim Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft eingreifen, weil der ausscheidende Gesellschafter sich von dem übernommenen Vermögen löst und damit entgegen der Zielsetzung des Umwandlungsteuergesetzes die Neuordnung des Unternehmens nicht in die Verantwortlichkeit der Übernehmer aufrechterhalten wird. Besonders deutlich wird dies bei folgender Fallgestaltung:

Fall 26: Die GmbH A wird auf ihre Gesellschafter B und C umgewandelt, die das Unternehmen als OHG fortführen. Nach kurzer Zeit wird gegen eine Bareinlage D in die OHG aufgenommen und erhält 10 % der Gesellschaftsanteile. Wenig später scheiden B und C gegen eine Abfindungszahlung aus der OHG aus. D führt das Unternehmen als Einzelkaufmann fort.

Hier zeigt sich, daß das Ausscheiden aus einer Personengesellschaft mit Anwachsung des Vermögens bei dem verbleibenden Gesellschafter die gleichen rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen hat, wie eine direkte Veräußerung des übernommenen Vermögens an einen Dritten. Daher muß § 24 Abs. 2 UmwStG auch bei Ausscheiden von Gesellschaftern aus Personengesellschaften angewendet werden können. Dabei gilt es als ausreichend, wenn ein Gesellschafter ausscheidet, dessen Anteil die wesentlichen Grundlagen des Vermögens verkörpert. § 24 Abs. 2 UmwStG greift ein, wenn aus einer übernehmenden Personengesell-

schaft einer oder mehrere Gesellschafter ausscheiden und der Wert ihrer Anteile wertmäßig den wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens entspricht. Liegen diese Voraussetzungen vor, so werden die Folgen des § 24 Abs. 2 UmwStG auf das gesamte aus der Umwandlung übernommene Vermögen erstreckt, belastet wird somit auch der verbleibende Gesellschafter, dem das Gesellschaftsvermögen angewachsen ist[1].

10. Vorweggenommene Erbfolge und Veräußerung

Die vorweggenommene Erbfolge ist ein Rechtsgeschäft unter Lebenden zumeist in der Form, daß der zukünftige "Erblasser" sein Vermögen auf einen oder mehrere erbberechtigte Angehörige überträgt. Oft geschieht dies gegen die Zusage einer Versorgungsrente oder der Übernahme von Abfindungsverpflichtungen gegenüber nicht bedachten Geschwistern.

Fall 27: Die GmbH A wird gemäß §§ 15, 24 UmwG und unter Anwendung des UmwStG auf ihren Alleingesellschafter B umgewandelt, der das Unternehmen zunächst als Einzelkaufmann fortführt. Innerhalb der Sperrfrist überträgt B den Betrieb auf seinen Sohn C, der die Verpflichtung übernimmt, seine Brüder D und E nach den tatsächlichen Werten des Betriebsvermögens zu je 1/3 abzufinden.

Aus einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 8.11.1933[2] ergibt sich, daß bei einer derartigen Sachlage davon ausgegangen

1) Loos, -Zur Mißbrauchsklausel-, DB 1971 S. 543, 545 will die Anwendung des § 24 UmwStG auf den Fall des Ausscheidens aus der Personengesellschaft ablehnen, da der Betrieb den Kreis der bisherigen Herrschaftsberechtigten nicht verlasse. Dies ist nicht zutreffend, da sich der Ausscheidende von dem übernommenen Betrieb löst.

2) RFH RStBl. 1934 S. 295. Die Entscheidung betraf einen Erbfall, sie ist jedoch auf die Fälle der vorweggenommenen Erbfolge in gleicher Weise anzuwenden.

werden soll, daß C zwei Drittel des Betriebsvermögens gegen Entgelt erworben habe. Der Vorgang wäre so zu deuten, als sei zunächst der Betrieb zu je 1/3 auf jeden der Söhne übertragen worden, wobei die Buchwerte unberührt blieben. Sodann habe der den Betrieb weiterführende Sohn C die Anteile der Geschwister gegen Zahlung der Abfindung erworben. Bei den abfindungsberechtigten Söhnen entsteht daher ein Veräußerungsgewinn, wenn die Abfindungen den anteiligen Buchwert übersteigen, und bei dem Übernehmer des Betriebs müßte die den Buchwert übersteigende Abfindung als Anschaffungskosten der erworbenen Anteile aktiviert werden. Es läge somit eine Veräußerung der abfindungsberechtigten Söhne im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG vor.

Von der angeführten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 21.8.1962[1] ausdrücklich abgewichen. Er führt zur zivilrechtlichen Beurteilung der vorweggenommenen Erbfolge aus, daß es sich bei dem Vorgang um eine Schenkung unter Auflage handele (§ 525 BGB) und nicht um eine Veräußerung oder gemischte Schenkung[2], denn es gehe hierbei nicht um einen Austausch von Leistungen zwischen dem Übergeber und dem Übernehmer. Die Auflagenverpflichtung zur Abfindung müsse als Einschränkung der einheitlichen Schenkung betrachtet werden.

Da somit eine unentgeltliche Übertragung des gesamten Betriebs vorliege, müßten die Buchwerte nach § 7 EStDV fortgeführt werden. Die Abfindungszahlung an die Geschwister hätten einkommensteuerlich keine Auswirkungen.

Dies bedeutet, daß die Abfindungszahlungen nicht zu aktivieren sind. Die Abfindungszahlungen, die beim Zahlenden damit

1) BFH BStBl. 1963 III S. 178
2) So noch RGZ 60 S. 238

keine Betriebsausgaben darstellen, sind nicht als Veräußerungsgewinn der Zahlungsempfänger anzusehen; sie betreffen allein den privaten Bereich.

Eine Betriebsübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge kann daher auch bei Übernahme von Ausgleichsverpflichtungen nicht als eine Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG angesehen werden, da diese Vorschrift eine entgeltliche Übertragung des übernommenen Vermögens voraussetzt.

11. Erbauseinandersetzung und Veräußerung

a) Zivilrechtliche Grundlegung

Mit dem Tode eines Meschnen geht nach dem Prinzip der Universalsukzession sein Vermögen als Ganzes auf die durch Gesetz oder Verfügung von Todes wegen berufenen Erben über, §§ 1922, 1942 BGB.

Sind mehrere Erben vorhanden, so entsteht mit dem Erbfall zwischen ihnen eine Gemeinschaft zur gesamten Hand hinsichtlich des Nachlasses. Diese mit dem Tod des Erblassers und ohne Willensentscheidung der Beteiligten entstandene Gemeinschaft besitzt als Zufallsgemeinschaft die Tendenz zur baldigen Auflösung[1)].

Deutlich wird dies daraus, daß jeder Miterbe grundsätzlich jederzeit die Auseinandersetzung verlangen kann, § 2042 BGB, oder seinen Erbteil veräußern darf[2)]. Auch die Einschränkung der Auseinandersetzung durch eine Anordnung des Erblassers in seiner letztwilligen Verfügung hat nur schuldrechtliche Wirkung[3)], kann also die Auflösung nicht verhindern.

1) Segebrecht, Besteuerung der Erben und Erbengemeinschaften, S. 16; Kapp, Die Besteuerung der Erbauseinandersetzung, S. 1
2) Dabei besteht ein Vorkaufsrecht der Miterben, § 2034 BGB
3) Kipp-Coing, Erbrecht, § 116 IV 3 c; Lange, Lehrbuch des Erbrechts, § 44;

Das Verfügungsrecht über Nachlaßgegenstände steht ebenso wie die Verwaltung des Nachlasses den Miterben gemeinschaftlich zu, §§ 2040 Abs. 1, 2038 BGB. Zur Verwaltung gehört auch das Recht der Erbengemeinschaft, ein ererbtes Handelsgeschäft fortzuführen[1].

Mit der Auseinandersetzung soll die Gesamthandsgemeinschaft, die durch den Erbfall entstanden ist, aufgelöst werden[2]. Die Erbauseinandersetzung kann auf unterschiedliche Weise erfolgen:

aa) Aufgrund der Vereinbarungen der Miterben, die bestehen können in
- Realteilungen des Nachlasses. Bei der Realteilung werden den Miterben einzelne Gegenstände des Gesamthandsvermögens zu Alleineigentum übertragen.
- Veräußerungen der Nachlaßgegenstände und Teilung des Erlöses
- Übernahme sämtlicher oder der wesentlichen Vermögensgegenstände durch einen Miterben gegen Zahlung einer Abfindung an die übrigen.
- Kauf der Erbanteile der übrigen Miterben durch einen der Miterben.

bb) Aufgrund der gesetzlichen Auseinandersetzungsregelung. Nach der gesetzlichen Teilungsregelung sind zunächst die Nachlaßverbindlichkeiten zu berichtigen, § 2046 BGB. Die danach verfügbare Vermögensmasse ist unter die Miterben zu verteilen, § 2047 Abs. 1 BGB. Dabei richtet sich die

1) BGH NJW 1959 S. 2114, 2115; BGH NJW 1960 S. 959, 962; BGH NJW 1955 S. 1227; Kapp, a.a.O. S. 2; Segebrecht, a.a.O. S. 17

2) Segebrecht, a.a.O. S. 19; Kapp, a.a.O. S. 8; Dabei kann an den Gegenständen des Nachlasses auch weiterhin Gesamthandseigentum bestehen. Beschließen z.B. die Miterben ein ererbtes Handelsgeschäft als OHG fortzuführen, so liegt hierin eine Erbauseinandersetzung, Kapp, a.a.O. S. 2

Verteilung nach den Vorschriften über die Gemeinschaft, §§ 752 f BGB, die in erster Linie Naturalteilung vorsehen, wenn die gemeinschaftlichen Gegenstände sich ohne Verminderung des Wertes in gleichartige Teile zerlegen lassen, § 752 BGB. Kann eine Teilung in Natur nicht durchgeführt werden, so erfolgt die Aufhebung der Erbengemeinschaft durch Verkauf der beweglichen Sachen nach den Vorschriften des Pfandverkaufs und der Verwertung der Grundstücke durch Zwangsversteigerung. Der Erlös wird nach dem Verhältnis der Erbteile unter die Miterben verteilt, § 754 BGB.

b) Einkommensteuerliche Beurteilung

Das Einkommensteuergesetz besteuert den unentgeltlichen Erwerb durch Erbschaft nicht, da es diesen Vorgang als ein Ereignis der Privatsphäre ansieht ohne eine Verbindung zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG[1].

Auch die Erbauseinandersetzung ist grundsätzlich wie der Erbfall selbst zu behandeln. Sie ist als eine nach den gesetzlichen Vorschriften, letztwilligen Verfügungen oder den Wünschen der Erben durchgeführte Aufteilung der Erbmasse ein privater Vorgang und daher, falls ein Betrieb betroffen ist, keine Betriebsveräußerung[2]. Dies gilt auch dann, wenn die Erben sich anders auseinandersetzen als es der Erblasser beabsichtigte[3]. Eine Erbauseinandersetzung, bei der die Miterben dasjenige erhalten, was ihrem Erbteil entspricht, ist daher einkommen-

1) RFH RStBl. 1930 S. 583; RFH StuW Nr. 635; RFH StuW 1930 Nr. 242; RFH StuW 1930 Nr. 1000; RFH RStBl. 1931 S. 108; RFH StuW 1934 Nr. 728; Kapp, a.a.O. S. 8; BFH BStBl. 1960 III S. 172; Richter, Einkommensteuerliche Folgen der Erbauseinandersetzung nach testamentarischer Teilungsanordnung, Der Betrieb 1970 S. 2145

2) Seithel, Einkommensteuerliche Behandlung der Aufnahme eines Personengesellschafters zur Erfüllung eines Ausgleichsanspruchs oder eines Vermächtnisses, Deutsches Steuerrecht 1969 S. 585, 586.

3) BFH BStBl. 1960 III S. 251, 252

steuerlich unbeachtlich. Es ist auch unerheblich, ob die Erben zunächst eine Miterbengemeinschaft bildeten und einige Miterben gegen Abfindung oder aufgrund einer Realteilung ausscheiden, oder ob nur ein Erbe vorhanden ist, der andere gesetzlich erbberechtigte Familienangehörige durch Pflichtteilsschulden oder Vermächtnisse am Wert des Nachlasses beteiligen muß[1]. In allen diesen Fällen liegt Erwerb von Todes wegen vor, den das Einkommensteuergesetz nicht erfaßt.

Die Teilungsvorgänge müssen regelmäßig so angesehen werden, als habe jeder Miterbe (oder sonstige Berechtigte) die ihm zugeteilten Vermögenswerte unmittelbar vom Erblasser erworben[2]. Dies setzt jedoch voraus, daß eine alsbaldige Erbauseinandersetzung stattfindet. Sofern hierbei Übertragungsakte geschehen, liegen unentgeltliche Rechtsgeschäfte im Sinne des § 7 EStDV vor und eine Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG kommt nicht in Betracht, wenn im Rahmen der Erbauseinandersetzung ein durch vorhergehende Umwandlung steuerbefangenes Vermögen übertragen wird.

Fall 28: Die GmbH A wird auf ihren Gesellschafter B umgewandelt. B stirbt innerhalb der 5-Jahresfrist und wird von seinen vier Kindern beerbt. Die Erben einigen sich darauf, daß der Erbe C das Unternehmen fortführen soll. Die Erbengemeinschaft wird aufgelöst und C findet seine Geschwister mit Zahlungen ab, in denen die stillen Reserven des Unternehmens berücksichtigt sind.

1) Theiss, Der Erbe im Einkommensteuerrecht, S. 32; Kapp, a.a.O. S. 29; BFH BStBl. 1956 III S. 281; BFH BStBl. 1960 III S. 2; BFH BStBl. 1960 III S. 172; FG Münster EFG 1958 S. 233; BFH BStBl. 1965 III S. 354.

2) BFH BStBl. 1967 III S. 175; BFH BStBl. 1967 III S. 630; BFH BStBl. 1963 III S. 480; Segebrecht, a.a.O. S. 53; Kapp, a.a.O. S. 25; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 16 EStG Anm. 19 b

Der Vorgang wird nicht von § 24 Abs. 2 UmwStG erfaßt (als Veräußerung der Miterbenanteile), da C die Buchwerte trotz der erhöhten Abfindungszahlungen fortführen muß. Dennoch kann es in bestimmten Fällen bei Erbauseinandersetzungen zu einer gewinnrealisierenden Betriebsveräußerung und damit zu einer Veräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG kommen.

Veräußert der Erbe oder die Erbengemeinschaft den übernommenen Betrieb im Anschluß an den Erbfall an einen Dritten, ohne daß steuerlich bereits eine (Mit-) Unternehmerschaft der oder des Erben anzunehmen war, so kann zwar beim Erben, da er keinen Betrieb unterhielt, kein Veräußerungsgewinn entstehen. Ein tatsächlich entstandener Veräußerungsgewinn (Veräußerungserlös minus Buchwerte) ist daher noch dem Erblasser anzurechnen und in seiner Veranlagung für den Todeszeitraum zu berücksichtigen[1].

Fall 29: Die GmbH A wird auf ihren Alleingesellschafter B umgewandelt, der das Unternehmen als Einzelkaufmann fortführt. Innerhalb der 5-Jahresfrist stirbt B und wird von dem geschäftsunerfahrenen Sohn C beerbt. C veräußert umgehend das Unternehmen an den Konzern D unter Aufdeckung aller stillen Reserven.

Im Hinblick auf § 24 Abs. 2 UmwStG ist diese sich unmittelbar an den Erbfall anschließende Veräußerung des Nachlaßbetriebes als Veräußerung im Sinne der Mißbrauchsklausel anzusehen. Re-

1) RFH RStBl. 1936, S. 21, 22; BFH BStBl. 1963 III S. 481, 482; Theis, a.a.O. S. 23; Segebrecht, a.a.O. S. 45; Offerhaus, Erbengemeinschaft und Nachlaßauseinandersetzung (Einkommensteuerliche Auswirkungen), Neues Steuerrecht von A-Z, Stichwort: Erbengemeinschaft (245/501); anderer Ansicht Littmann, a.a.O. Finanz-Rundschau 1958 S. 506; Herrmann-Heuer, a.a.O. § 16 EStG Anm. 19 a, die den Gewinn dem Erben zurechnen.

gelmäßig wird jedoch eine Neufestsetzung der Steuern nach § 24 Abs. 3 UmwStG nicht in Betracht kommen, da ein triftiger Grund zur Veräußerung durch den Erben vorliegen wird[1].

Eine einkommensteuerlich unbeachtliche Erbauseinandersetzung liegt auch dann nicht vor, wenn die Miterben hinsichtlich eines von ihnen weitergeführten Betriebs, der im Nachlaß enthalten war, als Mitunternehmer betrachtet werden müssen[2].

Fall 30: Die AG A wird auf ihren Alleingesellschafter B umgewandelt, der nach Fortführung des Unternehmens kurze Zeit nach der Umwandlung stirbt. Erben sind seine Kinder (testamentarische Erbfolge) C zu vier Fünftel und D zu ein Fünftel. D und C beschließen das Unternehmen als OHG fortzusetzen. Noch innerhalb der 5-Jahresfrist scheidet C aus der OHG aus und erhält einen Abfindungsanspruch.

Ist steuerlich Mitunternehmerschaft eingetreten und dies geschieht, wenn sich die Miterben zur Fortführung des Betriebs auf eigenes Risiko entschließen, so liegt in der späteren Auseinandersetzung --mag sie durch Übertragung der Erbanteile auf einen Miterben oder durch Ausscheiden aus der Gesellschaft gegen Abfindung geschehen-- eine steuerpflichtige Veräußerung, soweit die ausscheidenden Miterben eine über dem Buchwert liegende Abfindung erhalten[3] und sich damit von dem übernommenen Betriebe lösen.

1) Vgl. S. 235 f.
2) Segebrecht, a.a.O. S. 52
3) RFH RStBl. 1939 S. 264; BFH BStBl. 1963 III S. 178, 180; BFH BStBl. 1965 III S. 354, 355; BFH BB 1963 S. 1247; Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a.a.O. § 16 Anm. 3; Offerhaus, a.a.O. S. 11

Dabei kann nach den Grundsätzen über die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an die übrigen Mitunternehmer eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG vorliegen, wenn der veräußerte Anteil die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens verkörperte[1].

VI. Die Aufgabe des übergegangenen Betriebs - § 24 Abs. 2 UmwStG

1. Begriff der Aufgabe des Betriebs

Die zweite Tatbestandsalternative des § 24 Abs. 2 UmwStG erfordert die Aufgabe des übergegangenen Betriebs innerhalb der 5-Jahresfrist seit dem Umwandlungs- oder Verschmelzungsstichtag.

Eine Betriebsaufgabe liegt dann vor, wenn die Wirtschaftsgüter eines Betriebes mit dem Entschluß, das Geschäft nicht fortzusetzen veräußert[2] oder in das Privatvermögen übernommen werden. Bei der Betriebsaufgabe beendet der Betrieb seine Existenz als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens[3].

Während es für den Begriff der Veräußerung des übergegangenen Betriebs in § 24 Abs. 2 UmwStG ohne Bedeutung war, ob ein Betrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorlag, es vielmehr allein auf die Veräußerung der "wesentlichen Grundlagen des übernommenen Vermögens" ankam, ist dies bei der Betriebsaufgabe anders. Eine Betriebsaufgabe, die notwendig eine Unterscheidung von Betriebs- und Privatvermögen voraussetzt, ist nur denkbar, wenn ein Betrieb im einkommensteuerlichen Sinne vorliegt[4].

---

1) Vgl. 196 ff.
2) Die Veräußerung darf nicht geschlossen an einen Dritten geschehen, da sonst eine Betriebsveräußerung und nicht eine Betriebsaufgabe vorläge.
3) Herrmann-Heuer, a.a.O. Anm. 21 zu § 16 EStG; Blümich-Falk-Steinbring-Uelner, a.a.O. § 16 Anm. 6
4) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6534

Fall 31: Die GmbH A wird gemäß §§ 15, 24 UmwG unter Anwendung des UmwStG auf ihren Alleingesellschafter B umgewandelt. Innerhalb der 5-Jahresfrist übernimmt B in einem Vorgang alle Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen und gibt die gewerbliche Tätigkeit auf.

Der steuerliche Vorteil besteht im genannten Fall darin, daß B steuerneutral die GmbH auf sich umwandeln konnte und somit keine Liquidationsbesteuerung der GmbH eingriff. Die Übernahme in das Privatvermögen führt nur zu einer Einkommensbesteuerung in Höhe des Unterschiedes der Buchwerte zu den gemeinen Werten. Damit wurde die Zweifachbelastung der in einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne aufgehoben, obwohl die rechtliche Umstrukturierung keinen Bestand hatte.

§ 24 Abs. 2, 2. Alt. UmwStG, der diesen Fall trifft, will verhindern, daß eine Umwandlung ohne Fortbestand des Unternehmens allein zu einer ermäßigten Steuerbelastung der Liquidation eines Unternehmens benutzt wird. Daher wird bei Aufgabe des übernommenen Betriebs nachträglich eine Zweifachbesteuerung durchgeführt.

2. Verpachtung und Betriebsaufgabe

Mit der Verpachtung eines Betriebs wird dieser regelmäßig nicht im einkommensteuerlichen Sinne aufgegeben, da nach Ablauf des Pachtvertrages eine Fortsetzung des Betriebs durch den Verpächter möglich ist. Die Einkünfte aus dem Pachtvertrag (Pachtzins) fallen daher nicht unter die 5. Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Ziff. 5 EStG), sondern sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1 - 3 EStG) anzusehen. Der Verpächter kann jedoch, wie der Große Senat des Bundesfinanz-

hofs in der grundlegenden Entscheidung vom 13.11.1963[1] feststellte, durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt die Aufgabe des Betriebs anzeigen. In diesem Fall findet eine abschließende Besteuerung nach den Grundsätzen der Betriebsaufgabe unter Auflösung und Erfassung der stillen Reserven des Betriebsvermögens statt.

Gemäß der einkommensteuerlichen Regelung gilt die Erklärung der Aufgabe des Betriebs bei Verpachtung als Betriebsaufgabe in umwandlungsteuerlicher Sicht. Sie führt daher zum nachträglichen Wegfall der Vergünstigungen des Umwandlungsteuergesetzes, wenn sie innerhalb der 5-Jahresfrist und ohne triftigen Grund erfolgte[2].

VII. Der triftige Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG

Während die Wiederherstellung der vor der Umwandlung oder Verschmelzung bestehenden rechtlichen Ordnung durch Einbringung des übergegangenen Betriebs in eine Kapitalgesellschaft ohne Ausnahme zum Entzug der Steuervorteile des Umwandlungsteuergesetzes führen soll, gilt dies nicht in gleicher Schärfe bei einer Veräußerung und Aufgabe des übernommenen Betriebs. Nach § 24 Abs. 2 UmwStG soll die Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes nur dann entfallen, wenn diese Rechtsvorgänge "ohne triftigen Grund" geschahen.

1. Stellungnahmen in der Literatur

An der Aufnahme des unbestimmten Gesetzesbegriffes "triftiger Grund" in die Vorschrift des § 24 Abs. 2 UmwStG ist überwie-

1) BFH BStBl. 1964 III S. 124; ebenso BFH BStBl. 1964 III S.303
2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6535; Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969 S. 1673, 1674; Felix, a.a.O. Anm. 198; Herrmann-Heuer, a.a.O. S. 24 UmwStG Anm. 25-27

gend ablehnende Kritik geübt worden, da diese Formulierung keine klaren Maßstäbe zur Anwendung der Norm enthalte.

Loos[1] greift in einer der ersten Stellungnahmen zum Umwandlungsteuergesetz die Vorschrift heftig an und bezeichnet den Wortlaut als mißglückt. Der Wortlaut verlange für die Veräußerung oder Betriebsaufgabe einen triftigen Grund, während sinnvollerweise --wenn überhaupt-- ein triftiger Grund nur für die Umwandlung gefordert werden könne. Es bleibe abzuwarten, was Verwaltung und Rechtsprechung aus dem seltsamen Text machen würden. Er bemerkt: "Es ist überhaupt nicht sinnvoll, die Fälle, in denen die Reserven der oberen Ebene[2] von der Steuer freigestellt werden, quasi unter moralisch gefärbten Gesichtspunkten auszuwählen. Am vernünftigsten wäre es, wenn sich die Praxis strikt an den Wortlaut hielte und damit die verfehlte Vorschrift in ihrer praktischen Bedeutung auf wenige Fälle beschränkte (z.B. auf Veräußerungen unter besonderen Umständen unter Familienmitgliedern bzw. innerhalb von Konzernen). Denn wer liquidiert schon seinen Betrieb bzw. veräußert ihn an einen Fremden "ohne triftigen Grund". (Zitat Ende)

Auch Felix[3] stimmt grundsätzlich der Kritik von Loos zu, wenngleich er der scharf restriktiven Auslegung von Loos nicht in vollem Umfang folgt.

Nach Glade-Steinfeld[4] muß schon ein ungewöhnlicher Fall vorliegen, wenn ein Unternehmer einen Betrieb als Ganzes veräußert oder aufgibt, ohne daß ein wirtschaftlich wohlbegründetes Argument für diesen schwerwiegenden Schritt vorgebracht werden könne.

---

1) Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969 S. 1673
2) Damit sind die stillen Reserven in der Beteiligung gemeint.
3) Felix, a.a.O.Anm. 199
4) Glade-Steinfeld, Kommentar zum Umwandlungsteuergesetz 1969, Anm. 654, 646, 647

Sie führen aus: "Auslegungs- und Abgrenzungsschwierigkeiten müssen sich zwangsläufig ergeben, soweit der Gesetzgeber in einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs "ohne triftigen Grund" einen Mißbrauch sehen will. Jeder Unternehmer wird seinen Betrieb im allgemeinen nicht ohne wichtigen Grund veräußern oder liquidieren. Die Zahl der Motive für einen derartigen wichtigen Grund sind zahlreich und regelmäßig, schon gemessen an der Bedeutung einer derartigen Maßnahme, gewichtig. Es wird sich im allgemeinen um einen phantasielosen und unbeweglichen Unternehmer handeln, wenn er der Finanzverwaltung die Möglichkeit gibt, ihm im Falle einer Betriebsveräußerung oder Aufgabe einen Mißbrauch anzuhängen.

Die Vorschrift enthält daher über den vom Gesetzgeber erklärten Zweck hinaus für die Steuerpflichtigen nicht übersehbare Risiken, während sie andererseits im Grunde auch leicht "umgehbar" zu sein scheint. Es handelt sich um eine typische "Prohi(bi)tivvorschrift", von der vermutlich nur "naive" Steuerpflichtige getroffen werden, so daß der Gesetzgeber auf sie hätte verzichten können"[1)].

Littmann bemerkt[2)]: "Was freilich unter "triftigem Grund" im Fall der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs zu verstehen ist, dürfte ein weites Feld sein. Ein triftiger Grund ist ein stichhaltiger, überzeugender Grund, wohl ein wirtschaftlich vernünftiger Grund, auf Grund dessen auch jeder andere ohne Berücksichtigung eines steuerlichen Vorteils den Betrieb veräußern oder aufgeben würde .... Es muß ein ernstzunehmender Anlaß für die Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebs gegeben sein".

1) Glade-Steinfeld, a.a.O. Anm. 646, 647
2) Littmann, -UmwStG 1969-, DStR S. 521, 524

2. Notwendigkeit eines Regulativs bei Veräußerung und Aufgabe des Betriebs

Das Umwandlungsteuergesetz will die rechtliche Neuorganisation eines Unternehmens erleichtern und gewährt hierfür erhebliche Vorteile. Aus § 23 UmwStG ergibt sich jedoch, daß diese Vorteile nur dann dem Steuerpflichtigen verbleiben sollen, wenn die Neuorganisation auch tatsächlich durchgeführt wird. Die über den einmaligen Vorgang des Rechtsformwechsels hinausgehenden effektiven Auswirkungen der Rechtsformänderung erfordern eine gewisse Zeitspanne, die je nach Wirtschaftslage, Wirtschaftszweig, Konkurrenz und unternehmerischer Erkenntnisfähigkeit und Entscheidungskraft für verschiedene Unternehmen von unterschiedlicher Dauer sein kann. Das Gesetz geht als generelle Regelung davon aus, daß sich die Auswirkungen eines Rechtsformwechsels jedenfalls nach einem Zeitraum von fünf Jahren überblicken lassen. Innerhalb dieses Zeitraums soll jedoch eine erneute Veränderung der Unternehmensstruktur durch Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebs vermieden werden.

Objektives Kriterium für die Gewährung des steuerlichen Vorteils soll daher die über einen Zeitraum von fünf Jahren tatsächlich durchgeführte Neuordnung sein, unabhängig von den Absichten und Motivationen der Beteiligten.

Dennoch konnte der Gesetzgeber nicht außer Acht lassen, daß die nach der Umwandlung eingetretene Neuordnung nicht mit steuerlichem Zwang aufrechterhalten werden darf, wenn nicht in bestimmten Situationen aus einem wirtschaftsfördernden Gesetz ein Hindernis für die wirtschaftliche Entwicklung und im Einzelfall eine Existensgefährdung des Unternehmens werden sollte. Aus diesem Grunde darf die mit der Umwandlung oder Verschmelzung geschaffene rechtliche Neuorganisation aufgegeben werden, wenn ein triftiger Grund hierfür vorliegt.

3. Voraussetzungen des triftigen Grundes

§ 24 UmwStG regelt die Folgen einer objektiven, d.h. unabhängig von einer etwaigen Absicht des Steuerpflichtigen zur Steuerumgehung, eingetretenen Zweckverfehlung des Umwandlungsteuergesetzes. Demnach kann ein triftiger Grund im Sinne des § 24 UmwStG nur ein Grund sein, der es rechtfertigt, trotz objektiver Zweckverfehlung dem Übernehmer die Vorteile des Gesetzes zu belassen.

Der Gesetzgeber berücksichtigt mit der Aufnahme des "triftigen Grundes" in die Vorschrift des § 24 Abs. 2 UmwStG die Motivationslage des Übernehmers zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs. Die persönlichen und betrieblichen Voraussetzungen,unter denen die Umwandlung beschlossen wurde und unter denen sie als sachgemäße Maßnahme erschien, können sich nach Durchführung der Rechtsformänderung wandeln. Es kann über das Fehlschlagen der mit der Umwandlung oder Verschmelzung verfolgten Pläne hinaus zu einer durch die veränderten Umstände geforderten Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs kommen. § 24 Abs. 2 UmwstG will diese Zwangssituationen, die sich aus einer Veränderung der persönlichen oder betrieblichen Verhältnisse ergeben und aufgrund deren eine Fortführung des Betriebs auch unter Berücksichtigung der Ziele des Umwandlungsteuergesetzes nicht erzwungen werden soll, als triftigen Grund zur Betriebsveräußerung und -aufgabe anerkennen.

Die in § 24 Abs. 2 UmwStG zugelassene Anknüpfung an die Motivationslage, d.h. an die persönlichen Entscheidungsgründe für eine Veräußerung oder Aufgabe, kann jedoch nicht bedeuten, daß allein der Übernehmer seinen Veräußerungs- oder Aufgabegrund als triftigen Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG ansieht, denn kein Unternehmer wird --wie Glade-Steinfeld zutreffend ausführen[1]- seinen Betrieb

1) Glade-Steinfeld, a.a.O. Anm. 656

ohne einen für ihn wichtigen Grund veräußern oder liquidieren. Eine subjektive Auslegung, die sich allein an den Vorstellungen und Absichten des Übernehmers orientiert, kann daher für § 24 Abs. 2 UmwStG nicht in Betracht kommen. Vielmehr muß der Grund für die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs die Weiterführung des Unternehmens als u n z u m u t b a r erscheinen lassen.
Die Unzumutbarkeit der Fortführung des Betriebs stellt hierbei ein objektives Kriterium dar, bei dessen Anwendung davon auszugehen ist, welche Entscheidung jeder andere unter den bestehenden Verhältnissen und ohne Berücksichtigung der bei der Umwandlung entstandenen Steuervorteile getroffen hätte[1]. Der Begriff objektives Kriterium besagt in diesem Zusammenhang nicht, daß eine konkrete Entscheidung über die Unzumutbarkeit im Wege einfacher Subsumtion, d.h. logischen Schließens, gefunden werden könnte. Wie bei jedem unbestimmten Gesetzesbegriff ist auch hier nur eine Rechtsanwendung aufgrund einer wertenden Entscheidung möglich. Die Kriterien der Wertung ergeben sich jedoch nicht aus der subjektiven Einschätzung des Handelnden (hier: des Übernehmers), sondern aus den Beurteilungsmaßstäben der beteiligten Personenkreise. Bei der Rechtsanwendung muß sich daher die persönliche Wertentscheidung des Richters (Finanzbeamten) unter Berücksichtigung der Ziele des Umwandlungsteuergesetzes an den Maßstäben vernünftiger kaufmännischer Überlegung orientieren. Aus diesem Grunde führt Littmann[2] bei der Erörterung des § 24 Abs. 2 UmwStG aus, der triftige Grund müsse "wohl ein wirtschaftlich vernünftiger Grund" oder "ein ernstzunehmender Anlaß" für die Veräußerung oder Aufgabe des Be-

1) So Littmann, -UmwStG 1969- DStR 1969 S. 521, 524
2) Littmann, -UmwStG 1969- DStR 1969 S. 521

triebs sein[1].

Es kann daher festgehalten werden, daß ein triftiger Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG nur ein Grund sein kann, der auf einer Änderung der persönlichen oder betrieblichen Verhältnisse beruht, die eine Fortsetzung des Betriebs durch den Übernehmer nach vernünftiger kaufmännischer Überlegung[2] als unzumutbar erscheinen läßt.

4. Rechtsfolgen bei Vorliegen des triftigen Grundes zum Zeitpunkt der Umwandlung oder Verschmelzung

Der triftige Grund, der in der die Motivation zur Betriebsveräußerung oder -aufgabe beeinflussenden Änderung der Verhältnisse zu sehen ist, kann bereits zum Zeitpunkt der Unternehmensumformung vorgelegen haben.

Fall 32: Der Alleingesellschafter A der GmbH B ist an einem langwierigen Leiden erkrankt, das eine zukünftige Berufsausübung unmöglich macht. Er wandelt die GmbH A auf sich um und führt das Unternehmen kurze Zeit als

1) Dies zeigt, daß die Motivation des Übernehmers objektiven Maßstäben unterworfen werden soll. Man wird die Auffassung vertreten können, daß dies auch im Wortlaut des Gesetzes zum Ausdruck kommt, das ausdrücklich von einem "triftigen", nicht einem "wichtigen" Grund spricht. Den wichtigen Grund kennzeichnet in erster Linie der Einfluß auf die Motivation des Handelnden. Ein "triftiger" Grund enthält darüber hinaus die Rechtfertigung an einem allgemeinen oder besonderen Maßstab (hier: an den Zielen des UmwStG). Setzt man dagegen die Begriffe triftiger Grund und wichtiger Grund gleich --wie Glade-Steinfeld, a.a.O. Anm. 646--, so kommt man in der Tat zu der Annahme, jeder Grund, da er subjektiv wichtig ist, müsse auch ein triftiger Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG sein.

2) Das Zurückgreifen auf die Anschauungen des wirtschaftlichen Verkehrs ist für das Steuerrecht typisch, vgl. z.B. den für das Bilanzsteuerrecht zentralen Begriff der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, der von den Gepflogenheiten des vernünftigen kaufmännischen Verkehrs bestimmt wird.

Einzelkaufmann fort. Schließlich veräußert er den Betrieb. Gegenüber der Finanzbehörde, die nach § 24 Abs. 2 UmwStG verfahren will, beruft er sich darauf, daß die Krankheit einen triftigen Grund zur Betriebsveräußerung darstelle.

In einem derartigen Fall steht die objektive Zweckverfehlung des Umwandlungsteuergesetzes bereits zum Zeitpunkt der Umwandlung fest, da es infolge der Erkrankung nicht zu einer dauerhaften Neuordnung des Unternehmens in der Verantwortlichkeit des Übernehmers B kommen konnte. Es muß daher geprüft werden, welchen Einfluß das Vorliegen des triftigen Grundes zum Zeitpunkt der Umwandlung auf die Anwendbarkeit des § 24 Abs. 2 UmwStG hat.

Die Frage ist zuerst von Loos erörtert worden, der jedoch keine bestimmte Auffassung zu dem Problem vertritt[1]. Er geht davon aus, daß nach § 24 Abs. 2 UmwStG nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist, daß der triftige Grund auch schon zum Zeitpunkt der Umwandlung vorgelegen haben kann. Loos führt aus: "Der Buchstabenwortlaut würde dazu führen, daß derjenige, der aus zwingenden Gründen das in Form einer Kapitalgesellschaft geführte Unternehmen veräußern will, der aber --um die Steuer auf die stillen Reserven der "oberen"[2] Ebene zu vermeiden-- die Kapitalgesellschaft vorher noch rasch auf sich umwandelt, nicht unter die Vorschrift fällt.

Umgekehrt würde derjenige, der ohne Veräußerungsabsicht umgewandelt hat, dann aber unüberlegt oder leichtfertig sein Unternehmen veräußert, von der Vorschrift erfaßt. Es bleibt abzuwarten, was Verwaltung und Rechtsprechung aus dem seltsamen

1) Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969 S. 1673
2) Damit sind die stillen Reserven im Anteilsbesitz an der umzuwandelnden Gesellschaft gemeint.

Text machen werden. Höchst eigentümlich wäre allerdings auch umgekehrt die Folge, daß derjenige, der das Glück hatte, daß bei ihm ein triftiger Grund für die Veräußerung erst nach der Umwandlung entstand, die Vorteile des Gesetzes behält, während der Unglücksrabe, der seinen triftigen Grund schon vor der Umwandlung kannte, die Vorteile des Gesetzes aberkannt erhält".

Die angeführte Stellungnahme von Loos zeigt, daß die unterschiedlichen Auffassungen, die nach dem Wortlaut der Vorschrift möglich sind, auf ihre Vereinbarkeit mit dem Zweck des § 24 Abs. 2 UmwStG untersucht werden müssen. Es erscheint in der Tat für die Anwendung des § 24 Abs. 2 UmwStG, der der Motivationslage zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs Rechnung tragen will, bedeutsam, ob der triftige Grund --die Änderung der Verhältnisse-- schon bei der Umwandlung vorlag.

Will man die Frage nach dem Einfluß eines zum Umwandlungszeitpunkt bereits gegebenen triftigen Grundes zur Veräußerung und Aufgabe beantworten, so zeigen sich folgende Möglichkeiten:

Das Vorliegen des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt

a) läßt die Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes unberührt

b) führt in jedem Fall zum Entzug der Steuererleichterungen

c) führt nur bei Kenntnis des Übernehmers vom triftigen Grund zum Wegfall der Steuererleichterungen

d) führt nur zum Wegfall der Steuererleichterungen, wenn es erkennbar war, wobei man von einer weiteren Differenzierung hinsichtlich der Erkennbarkeit durch Übernehmer und der Erkennbarkeit durch die beteiligten Personenkreise ausgehen muß.

zu a) § 24 Abs. 2 UmwStG, der bei Vorliegen eines triftigen Grundes die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs ohne steuerschädliche Folgen zuläßt, enthält keine Regelung für den Fall, daß der triftige Grund schon vor der Umwandlung vorlag. Dies könnte zu der Auffassung führen, es sei unerheblich, ob der triftige Grund schon vor der Umwandlung gegeben sei; es könne demnach veräußert oder umgewandelt werden, ohne daß es zum Entzug der Steuervorteile komme.

Wollte man jedoch jeden Einfluß des Vorliegens eines triftigen Grundes bereits zum Umwandlungszeitpunkt auf den Bestand der Steuererleichterungen des Umwandlungsteuergesetzes leugnen, so würde die Vorschrift des § 24 Abs. 2 UmwStG in ihrem Sinn völlig umgekehrt. § 24 Abs. 2 UmwStG soll den Mißbrauch der Umwandlung zur Steuerersparnis verhindern, soweit er sich in der objektiven Zweckverfehlung des Umwandlungsteuergesetzes manifestiert. Wäre es ohne Einfluß auf den Bestand der Steuervorteile, daß der triftige Grund bereits im Umwandlungszeitpunkt vorlag, so wäre eine Mißbrauchsverhinderung unmöglich. Jeder, dem ein triftiger Grund schon vor der Umwandlung zur Seite steht, könnte unbesorgt eine Umwandlung vornehmen und danach den Betrieb veräußern oder aufgeben. Damit hätte die Unternehmensumformung nur der steuergünstigen Realisierung stiller Reserven gedient. Loos hat in den angeführten Bemerkungen[1)] deutlich gemacht, daß es widersinnig wäre, wenn man § 24 Abs. 2 UmwStG dann ausschlösse, wenn der triftige Grund zum Umwandlungszeitpunkt gegeben war, denn in einem derartigen Fall kann die Unternehmensneuordnung nicht Bestand haben, sondern nur entgegen der Zielsetzung des Umwandlungsteuergesetzes zu einer kurzfristigen Steuerersparnis führen.

Daher ist eine Auslegung des § 24 Abs. 2 UmwStG, nach der das Vorliegen des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt

1) Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969, S. 1672, 1673

nicht zum Wegfall der Steuererleichterungen führen kann, als dem Sinn der Vorschrift entgegengesetzt und damit als unzutreffend abzulehnen.

zu b) Nach Widmann-Mayer[1] darf der triftige Grund bei Fassung des Umwandlungsbeschlusses noch nicht vorgelegen haben. Es handelt sich hierbei um die Gegenposition zu der vorstehend erörterten Auffassung. Zur Begründung führen Widmann-Mayer an, daß § 24 Abs. 2 UmwStG nur den Fall nicht als steuerschädlich ansehen wolle, bei dem sich erst nach der Umwandlung die Notwendigkeit der Veräußerung oder Aufgabe ergebe und nicht den Fall, daß die wirtschaftlich notwendige Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs über eine zwischengeschaltete Umwandlung erfolge.

Die Formulierung, der triftige Grund dürfe bei Fassung des Umwandlungsbeschlusses noch nicht vorgelegen haben, erweckt zunächst den Eindruck, als gingen Widmann-Mayer allein von dem objektiven Vorliegen des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt aus und wollten in diesem Fall bei einer späteren Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes den Fortbestand der Steuervergünstigungen versagen. Bestehen die zur Betriebsaufgabe oder -veräußerung zwingenden Verhältnisse bereits im Zeitpunkt der Beschlußfassung über die Umwandlung, so sollen sie unabhängig von der Kenntnis oder Erkennbarkeit zum Wegfall der Steuererleichterungen führen.

Allerdings ist zweifelhaft, ob die Autoren tatsächlich eine derartige, nur am objektiven Vorliegen des triftigen Grundes orientierte Auffassung vertreten wollen. Die Zweifel ergeben sich aus ihrer nachfolgenden Begründung, nach der eine vorgeschaltete Umwandlung nicht die Vorteile des Umwandlungsteuergesetzes genießen soll.

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6544; ebenso Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 38, die zuvor jedoch von der subjektiven Erkennbarkeit des triftigen Grundes ausgehen. Unklar bleibt, was geschehen soll, wenn der triftige Grund zum Umwandlungszeitpunkt zwar vorlag, aber nicht für die Übernehmer erkennbar war.

Der Begriff des "Vorschaltens" kann in diesem Zusammenhang nur als eine finale Kategorie verstanden werden. Finales, d.h. zweckgerichtetes "Vorschalten" der Umwandlung setzt aber die Kenntnis vom Vorliegen des triftigen Grundes voraus. Es muß daher unentschieden bleiben, ob die Stellungnahme von Widmann-Mayer als Bestätigung einer nur nach dem objektiven Vorliegen des triftigen Grundes gerichteten Auffassung zu werten ist.

Will man bereits in dem objektiven Vorliegen des triftigen Grundes zum Zeitpunkt der Umwandlung einen Versagungsgrund für die Vorteile des Umwandlungsteuergesetzes bei Veräußerung oder Betriebsaufgabe sehen, so zeigen sich unbefriedigende Ergebnisse.

So ist z.B. nach Widmann-Mayer[1] ein erhebliches Absinken der Rentabilität des Unternehmens als triftiger Grund gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG anzusehen. Die Grundlagen für eine betriebliche Entwicklung, die zu einem Absinken der Rentabilität führt, ergeben sich zumeist aus Entscheidungen oder Verhältnissen, die schon vor längeren Zeiträumen --also auch vor einer etwaigen Umwandlung-- die betriebliche Leistungskraft beeinflußt haben. Daher müßte in den Fällen, in denen das Absinken der Rentabilität mit Vorgängen zusammenhängt, die vor der Umwandlung lagen, ihre Auswirkungen jedoch erst nachher gezeigt haben, die Berufung auf den triftigen Grund bei Veräußerung oder Aufgabe verweigert werden. Nichts anderes hätte zu gelten in den von Felix[2] und Widmann-Mayer[3] angeführten Beispielen des Niedergangs eines Gewerbezweiges oder Rationalisierungserfordernissen. Stets wäre zu prüfen, ob die Änderung der Verhältnisse, die den triftigen Grund bietet, in Ereignissen angelegt ist, die vor der Umwandlung eingetreten waren. Kann dies bejaht

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6536
2) Felix, a.a.O. Anm. 199
3) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6536

werden, so müßte das Vorliegen eines triftigen Grundes im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG abgelehnt werden.

Dies gälte unabhängig davon, ob die Veränderung der Verhältnisse für den Übernehmer oder sonstige Personen erkennbar war.

Da in einer Vielzahl der praktischen Fälle der triftige Grund bereits in Verhältnissen und Vorgängen zum Umwandlungszeitpunkt angelegt sein wird, führt eine rein objektive Auslegung des § 24 Abs. 2 UmwStG zu einer erheblichen und nicht tragbaren Einschränkung der Vergünstigungen des Umwandlungsteuergesetzes. Die objektive Auslegung widerspricht auch der Zielsetzung der Vorschrift, nach der grundsätzlich die Änderung der Motivationslage des Übernehmers berücksichtigt werden soll. Ereignisse, die erst nach dem Umwandlungszeitpunkt erkennbar waren, vermögen jedoch die Motivationslage entscheidend zu verändern und können damit zu der von § 24 Abs. 2 UmwStG als Rechtfertigungsgrund für eine Veräußerung oder Aufgabe normierten Zwangssituation führen. Allein das objektive Vorliegen des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt ist daher nicht ausreichend für den Ausschluß der Steuervorteile des Umwandlungsteuergesetzes.

Eine Auslegung, nach der das objektive Vorliegen des triftigen Grundes zum Zeitpunkt der Umwandlung bzw. der Beschlußfassung über die Umwandlung eine Berufung auf den triftigen Grund bei einer späteren Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs ausschließt, ist somit abzulehnen.

zu c) Auch gegenüber dem Standpunkt, nach dem allein die Kenntnis des Übernehmers vom Vorliegen des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt die Berufung auf den triftigen Grund ausschließt, ergeben sich Bedenken. Allerdings ist es richtig, daß diese Kenntnis eine spätere Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht zu rechtfertigen vermag, daß also

in diesen Fällen eine Neufestsetzung der Steuern nach § 24 Abs. 3 UmwStG vorgenommen wird.[1]).

Die Auffassung, allein die Kenntis des triftigen Grundes schließe die Umwandlungsteuererleichterungen aus, muß jedoch aus zwei Gründen als zu eng abgelehnt werden.

Zum einen ergeben sich Beweisschwierigkeiten in den Fällen, in denen der Übernehmer die Kenntnis des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt abstreitet. Grundsätzlich sprechen allerdings Beweisschwierigkeiten nicht gegen eine bestimmte Gesetzesauslegung. Im Falle des § 24 Abs. 2 UmwStG gilt es jedoch die gesetzgeberische Grundentscheidung zum Umwandlungsteuergesetz zu respektieren, die in der objektiven Fassung der Mißbrauchsvorschrift des § 24 UmwStG zu sehen ist. Hiernach soll die Vorschrift nicht den Nachweis einer Mißbrauchsabsicht erfordern - d.h. im Tatbestand des § 24 UmwStG ist die Absicht des Mißbrauchs nicht enthalten, es wird allein auf die objektive Zweckverfehlung des Umwandlungsteuergesetzes abgestellt.

Fordert man jedoch zum Wegfall der Steuererleichterungen nach § 24 Abs. 2 UmwStG die Kenntnis des triftigen Grundes zum Zeitpunkt der Umwandlung, so wird auf dem Wege über den triftigen Grund und seine Kenntnis nachträglich die Beweislage herbeigeführt, die bei einer Aufnahme der Mißbrauchsabsicht in den Tatbestand des § 24 UmwStG vorgelegen hätte. In aller Regel wird nämlich die Kenntnis vom triftigen Grund zum Zeitpunkt der Umwandlung mit einer Absicht der Steuerersparnis verbunden sein, wenn trotz der Kenntnis vom späteren Fehlschlagen der Unternehmensneuordnung umgewandelt wird. Hätte der Gesetzgeber die Steuerumgehungsabsicht in den Tatbestand des § 24 Abs. 2 UmwStG aufgenommen, so müßte man es jedenfalls

1) Vgl. Felix, a.a.O., Anm. 199 für den Fall eines günstigen Angebots zur Veräußerung: "Der triftige Grund entfällt, wenn bereits in Kenntnis des Kaufangebots umgewandelt wird.

für die Beweispflichten der Steuerbehörde als ausreichend ansehen, wenn eine Kenntnis vom triftigen Grund zum Umwandlungszeitpunkt nachgewiesen werden könnte.

Damit zeigt sich, daß es für den Wegfall der Steuererleichterungen nicht allein auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen vom triftigen Grund im Umwandlungszeitpunkt ankommen kann. Bei einer derartigen Auslegung würde das einfache Bestreiten der Kenntnis entgegen den gesetzgeberischen Zielen dazu führen, daß im Ergebnis eine Mißbrauchsabsicht nachgewiesen werden müßte.

Auch ein zweiter Grund spricht dagegen, allein auf die Kenntnis des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt abzustellen. Man gelangt in der Tat zu dem merkwürdigen Ergebnis[1)], daß der vorausschauende und gewissenhafte Unternehmer, der die Entwicklung seines Unternehmens überblickt und den triftigen Grund für die spätere Veräußerung oder Aufgabe erkennt, die Vorteile des Gesetzes aberkannt erhält, während derjenige, der sich um den Fortbestand des Unternehmens nicht kümmert und somit den triftigen Grund zur späteren Veräußerung oder Aufgabe nicht erkennt, die Vorteile des Umwandlungsteuergesetzes in Anspruch nehmen kann. Bei einer derartigen Auslegung des § 24 Abs. 2 UmwStG, die die Vorteile des Umwandlungsteuergesetzes nur bei Kenntnis des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt entziehen will, wird die Vorschrift zur Leichtsinnsprämie bzw. zur Belohnung für unternehmerische Unzulänglichkeit.

Hieraus ergibt sich, daß die Kenntnis vom Vorliegen des triftigen Grundes nicht allein entscheidend sein kann. Zwar ist es richtig, daß die Vorteile des Umwandlungsteuergesetzes dann entfallen müssen, wenn der Übernehmer das Vorliegen des triftigen Grundes zum Zeitpunkt der Umwandlung kannte, es muß je-

1) So Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969 S. 1672, 1673

doch zum Ausschluß des Umwandlungsteuergesetzes auch genügen, wenn der triftige Grund zum Zeitpunkt der Umwandlung e r k e n n b a r war.

zu d) Nach den bisherigen Darlegungen ist davon auszugehen, daß der Grund zur Betriebsveräußerung oder -aufgabe dann nicht als triftig im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG angesehen werden kann, wenn er im Zeitpunkt der Umwandlung bzw. der Beschlußfassung hierüber bekannt oder erkennbar war.

Wollte man jedoch allein auf die Erkennbarkeit durch den Übernehmer[1] abstellen[2], so würden zwar die Beweisschwierigkeiten erleichtert, da nicht die konkrete Kenntnis, sondern nur die Möglichkeit der Kenntnisnahme durch den Übernehmer entscheidend wäre. Es verblieben jedoch die Bedenken, daß damit die individuelle Einsichtsfähigkeit zum Maßstab erhoben würde. Auch bei dieser Auslegung würde § 24 Abs. 2 UmwStG zur Strafnorm für unternehmerischen Weitblick und Prämie für unternehmerische Unzulänglichkeit.

Daher kann in den Fällen, in denen der triftige Grund bereits zum Umwandlungszeitpunkt vorlag, jedoch dem Übernehmer nicht bekannt war, nicht die subjektive Erkennbarkeit durch den Übernehmer entscheidend sein für den Wegfall der Steuererleichterungen bei Veräußerung und Aufgabe des Betriebs.

Die Frage der Erkennbarkeit des triftigen Grundes muß vom Kreis der beteiligten Personengruppen und ihrer Erkenntnisfähigkeit her gelöst werden.

1) Im Falle der Umwandlung auf eine OHG sind dies die Gesellschafter, bei der Umwandlung auf eine Kapitalgesellschaft deren Gesellschafter, soweit sie natürliche Personen sind. Es kommen nicht die Organe der Kapitalgesellschaft in Betracht, da der Umwandlungsbeschluß von der Gesellschafterversammlung gefaßt wird bzw. der Verschmelzungsvertrag der Zustimmung dieses Gremiums bedarf.

2) So Herrmann-Heuer, a.a.O. § 24 UmwStG Anm. 36 - 37: "subjektive Voraussehbarkeit"; vgl. jedoch oben S. 219 Anm. 1

Dabei darf jedoch kein enger Maßstab angelegt werden. So läßt sich z.B. in den Fällen eines Konjunkturrückganges, der zu Verlusten bei dem Übernehmer führt[1], bei einer Betrachtung ex post erfahrungsgemäß sagen, daß lange vor der konkreten Abschwächung der Wirtschaftslage in der Öffentlichkeit Stimmen laut geworden sind, die auf diese Entwicklung hinwiesen, ohne daß ihnen allgemein Gehör geschenkt wurde.

Es kann somit nicht auf die Erkennbarkeit des triftigen Grundes durch eine qualifizierte Gruppe, etwa wissenschaftlicher Konjunkturforscher, ankommen.

Maßstab muß die Anschauung der beteiligten Kreise sein, die auf allgemeiner kaufmännischer Überlegung beruht. Bei Anwendung einer Generalklausel wie der des "triftigen Grundes" wird daher stets zu prüfen sein, ob nicht der Übernehmer bei Erfüllung der Anforderungen, die von der Rechts- und Wirtschaftsordnung an einen Unternehmer zu stellen sind, und bei vernünftiger Abwägung der wirtschaftlichen Aussichten in der Lage hätte sein müssen, das Vorliegen des triftigen Grundes zum Umwandlungszeitpunkt zu erkennen. Ist dies in einer wertenden Entscheidung zu bejahen, so kann der Übernehmer sich bei einer späteren Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nicht auf den triftigen Grund berufen.

5. Präzisierung des Begriffs "triftiger Grund"

Wird aufgrund der vorstehenden Ausführungen der Versuch einer Präzisierung des triftigen Grundes gemacht, so kommt man zu drei Bedingungen, die untereinander in Kausalzusammenhang stehen müssen:

1) Dies ist regelmäßig als triftiger Grund für eine Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Betriebs anzuerkennen. Vgl. S. 227

a) Es muß eine zum Zeitpunkt der Unternehmensumformung bzw. der Beschlußfassung hierüber nicht erkannte und unter Berücksichtigung vernünftiger kaufmännischer Überlegungen nicht erkennbare Veränderung der persönlichen oder betrieblichen Verhältnisse vorliegen.

b) Diese Änderung der Verhältnisse muß Einfluß auf die Fortführung des übernommenen Betriebs haben.

c) Die Fortführung des Betriebs muß infolge der Veränderung der Verhältnisse für den Übernehmer unzumutbar sein.

Die hier entwickelten Voraussetzungen des "triftigen Grundes" bieten einen hinreichend konkretisierten Maßstab zur Lösung von Einzelproblemen.

6. Systematische Einteilung der "triftigen Gründe"

Jede Darstellung und Erörterung der Gründe, die als triftig im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG angesehen werden müssen, kann nur exemplarisch und damit unvollständig sein[1]. Will man die Vielzahl der in der Literatur angeführten Situationen analysieren, so kann dies nach folgenden Gruppierungen geschehen:

Die Willensentscheidung des Übernehmers zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs kann hervorgerufen sein durch eine Änderung der Verhältnisse

a) im betrieblichen Bereich

b) im persönlichen Bereich.

Die nachfolgende Darstellung orientiert sich an dieser Einteilung.

1) Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969, S. 1672, 1674: "Die triftigen Gründe können sich aus der ganzen Breite menschlicher Motive ergeben".

7. Änderung der Verhältnisse im betrieblichen Bereich

a) Verluste der Übernehmerin

Treten nach der Umwandlung Verluste bei dem Übernehmer auf, die durch Verminderung der Eigenkapitalbasis die Gefahr eines Konkurses oder Vergleichsverfahrens mit sich bringen, so muß eine Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Betriebs ohne Folgen aus § 24 Abs. 2 UmwStG bleiben. Es handelt sich um eine Änderung der objektiven betrieblichen Verhältnisse, die die Fortführung des Betriebs beeinflußt. Es erscheint unzumutbar, einen Unternehmer mit steuerlichen Mitteln zur Fortführung des Unternehmens zu veranlassen, wenn die Gefahr einer Zwangsliquidation besteht. Auch nach dem Sinn des Umwandlungsteuergesetzes als einem wirtschaftsfördernden Gesetz wäre es verfehlt, in einem derartigen Fall an die Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes steuerliche Sanktionen zu knüpfen. Das Auftreten von Verlusten ist daher stets als triftiger Grund anzusehen[1], soweit diese Verluste als nicht nur vorübergehende Ertragsausfälle erkennbar sind und auf längere Sicht den Bestand des Unternehmens gefährden.

b) Absinken der Rentabilität

Nach Widmann-Mayer[2] kommt ein erhebliches Absinken der Rentabilität des Betriebs als triftiger Grund in Betracht.

Dieser Aussage wird nicht generell zuzustimmen sein. Ein Absinken der Rentabilität berührt nicht notwendig die Weiterführung und den Bestand des Betriebs. Wohl aus diesem Grund wollen Widmann-Mayer nur ein erhebliches Absinken der Rentabilität anerkennen.

1) Dies gilt nicht, wenn die Verluste auf Sonderabschreibungen beruhen, die über die betriebswirtschaftlich geforderten Abschreibungen hinausgehen.
2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6536

Es ist in der Tat nicht zumutbar, das Auftreten von Verlusten zu fordern, wenn sich aus dem Absinken der Rentabilität die Entwicklung zu künftigen dauernden Verlusten ableiten läßt. Wird der Betrieb infolge des Absinkens der Rentabilität zum "Grenzbetrieb"[1] oder steht diese Entwicklung unmittelbar bevor, so ist ein triftiger Grund für die Veräußerung und Aufgabe anzuerkennen. Das Absinken der Rentabilität ist damit ein Tatbestand, der dem Auftreten von Verlusten vorgelagert ist. Hier wird besonders darauf zu achten sein, ob dieser triftige Grund Anlaß zur Veräußerung und Betriebsaufgabe ist oder ob nicht letztlich eine steuergegünstigte Realisierung der stillen Reserven beabsichtigt war, zu der die Rentabilitätsverschlechterung nur Vorwand war. Im Einzelfall können sich hieraus besondere Schwierigkeiten für die beweispflichtige Finanzbehörde ergeben.

c) Rationalisierungserfordernisse

Notwendige Rationalisierungen, für die die Mittel fehlen sollen nach Widmann-Mayer[2] einen triftigen Grund für Veräußerungen darstellen.

Soweit diese Rationalisierungsmaßnahmen den übernommenen Betrieb selbst betreffen, erscheint dies zweifelhaft. Als Veräußerung des Betriebs gilt die Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Betriebs und er erscheint kaum denkbar, daß eine Rationalisierungsmaßnahme gerade die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erfordert.

1) Vgl. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S. 306
2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6536

Möglich ist jedoch, daß die Mittel zur Rationalisierung (oder sonstiger Maßnahmen, die bedeutende Finanzierungsmittel erfordern) für den weiteren Unternehmensbereich des Übernehmers aufgebracht werden sollen. In diesem Fall wird man die vorherige Ausschöpfung aller übrigen Finanzierungsquellen des Unternehmens fordern müssen --auch soweit damit erhöhte Finanzierungskosten entstehen--, bevor eine Veräußerung des übernommenen Betriebs als triftiger Grund anzuerkennen ist.

d) Umstrukturierungen

Nach Felix[1] sollen Umstrukturierungen in der eigenen Unternehmensgruppe einen triftigen Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG bilden. Hiergegen wenden sich zu Recht Widmann-Mayer[2], da § 24 Abs. 1 UmwStG Einbringungen in Kapitalgesellschaften, die derartigen Zwecken vor allem dienen, als steuerschädlich ansieht, ohne daß die Möglichkeit besteht, der Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG durch den Nachweis eines triftigen Grundes zu begegnen.

Meist wird sich jedoch die Notwendigkeit von Umstrukturierungen bereits aus dem Auftreten von Verlusten, dem Absinken der Rentabilität oder Rationalisierungserfordernissen ergeben, so daß die oben geschilderten Grundsätze eingreifen.

e) Veräußerung als Bestandteil eines größeren Gesamtkomplexes

Loos[3] will die Veräußerung eines übernommenen Betriebs im Rahmen der Veräußerung eines größeren Gesamtkomplexes als triftigen Grund gelten lassen. Es sei abwegig, die Übernehmerin zu zwingen, einen zu dem Gesamtkomplex gehörenden Betrieb nur des-

1) Felix, a.a.O. Anm. 199
2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6542
3) Loos, -Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1672, 1674

wegen von einer Veräußerung auszunehmen, weil er vorher durch eine Umwandlung auf sie übergegangen sei.

Dieser Auffassung stimmen Widmann-Mayer[1] zu. Hier könne, bezogen auf den Betrieb, gesagt werden, daß seine Weiterführung wegen des Verkaufs des Gesamtkomplexes aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich sei.

Man wird hier differenzieren müssen. Zunächst ist allein darin, daß aufgrund der Verkaufsverpflichtung hinsichtlich des Gesamtkomplex auch eine Verkaufsverpflichtung hinsichtlich des übernommenen Betriebs entstanden ist, noch keine Einwirkung auf den übernommenen Betrieb zu sehen, die es rechtfertigt, die Rechtsfolgen des § 24 Abs. 2 UmwStG auszuschliessen. Bei einer Beurteilung des "triftigen Grundes" der unternehmerischen Entscheidung muß jedoch die g e s a m t e Tätigkeit des Unternehmers berücksichtigt werden. Es muß daher nicht notwendig innerhalb des übernommenen Betriebs eine wirtschaftliche Situation entstanden sein, die als vernunftgemäße und zwingende Folge die Veräußerung oder Aufgabe erfordert; triftige Gründe zu Verkauf oder Aufgabe des Betriebs können sich auch aus der wirtschaftlichen Lage im weiteren Unternehmensbereich des Übernehmers ergeben. Im Falle der Veräußerung im Rahmen eines Gesamtkomplexes ist jedoch entgegen der Ansicht von Loos und Widmann-Mayer nicht ohne weiteres anzunehmen, daß ein triftiger Grund vorliegt. Nach dieser Auffassung wäre § 24 Abs. 2 UmwStG schon damit zu umgehen, daß statt der kleineren Einheit (übernommener Betrieb) eine größere Einheit veräußert wird. Vielmehr bedarf es der Untersuchung, ob die Veräußerung des übernommenen Betriebs im Hinblick auf die unternehmersiche Gesamtsituation erforderlich ist und ob die Einbeziehung des übernommenen Betriebs in die Veräußerung des Gesamtkomplexes aus triftigem Grund erfolgte.

---

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6537

Im Ergebnis bedeutet dies, daß nicht schon die Veräußerung im Rahmen eines Gesamtkomplexes als triftiger Grund gilt, sondern daß sich der triftige Grund zur Veräußerung auch auf die Veräußerung des Gesamtkomplexes erstrecken muß, da im Gesamtkomplex das durch § 24 Abs. 2 UmwStG steuerbefangene Vermögen mitveräußert wird.

f) Veräußerung zur Abwendung einer Enteignung

Ein bevorstehendes öffentlichrechtliches Enteignungsverfahrens, das die wesentlichen Grundlagen des übernommenen Betriebs betrifft (Betriebsgrundstücke), wird stets als eine Änderung der betrieblichen Verhältnisse und als triftiger Grund zur Veräußerung anzusehen sein, da mit einer "freiwilligen" Veräußerung an den Enteignungsbetreibenden eine längerdauernde Ungewißheit über die Wirksamkeit der Enteignungsmaßnahmen abgewendet wird, zumal sich meist höhere Verkaufspreise erzielen lassen, als sie im Enteignungsverfahren zu erlangen wären.

g) Niedergang eines Gewerbezweiges

Felix[1] führt aus, daß es in den Fällen des Niedergangs eines Gewerbezweiges unvertretbar sei, wollte man aus fiskalischen Gründen eine rechtzeitige Unternehmensverwertung verhindern.

Eine Änderung der Gesamtwirtschaftslage oder der wirtschaftlichen Lage in Teilbereichen der Wirtschaft beeinflußt die betrieblichen Verhältnisse noch nicht und kann daher nicht als ausreichend für § 24 Abs. 2 UmwStG angesehen werden. Erst wenn sich aufgrund der allgemeinen Wirtschaftsabschwächung oder der speziellen Situation des Unternehmensbereichs Einflüsse auf die Rentabilität zeigen oder gar Verluste auftreten, kann nach den oben angeführten Grundsätzen ein triftiger Grund zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs vorliegen.

1) Felix, a.a.O. Anm. 199

Allgemeine konjunkturelle Schwankungen ohne betrieblichen Einfluß rechtfertigen keine Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG.

h) Auftreten von Konkurrenz

Das Aufkommen von Konkurrenz soll nach Loos[1] ein triftiger Grund zur Veräußerung und Aufgabe sein.

Das Auftreten von Konkurrenzunternehmen kann in einem marktwirtschaftlichen System kein außergewöhnlicher Umstand sein, der die Fortführung des Betriebs unzumutbar macht. Erst ein direktes oder aus Anzeichen ersichtliches Einwirken verstärkter Konkurrenz, das zu einer Existenzgefährdung des Betriebs führt, kann als triftiger Grund anerkannt werden.

8. Änderung der Verhältnisse in der Person des Übernehmers

a) Krankheit

Die Erkrankung des Übernehmers, die eine Weiterführung des Betriebs bei persönlichem Engament unmöglich macht, ist als wichtiger Grund zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs anzuerkennen[2].

b) Alter

Während Loos[3] und Felix[4] das fortgeschrittene Alter des Übernehmers als triftigen Grund gelten lassen, lehnen Widmann-Mayer[5] die Berufung auf das Alter bei Veräußerung und Aufgabe des übernommenen Betriebs ab, da das Alter bereits zum Zeitpunkt der Unternehmensumformung feststehe.

1) Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969 S. 1672, 1674
2) Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969 S. 1672, 1674; Littmann, -UmwStG 1969- DStR. 1969 S. 521, 524; Felix, a.a.O. Anm. 199; Glade-Steinfeld, a.a.O. Anm. 654;
3) Loos, -Mißbrauchsklausel-, DB 1969 S. 1672, 1674
4) Felix, a.a.O. Anm. 199
5) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6555

Da die Gründe für eine Änderung der Verhältnisse, die eine dauerhafte Umstrukturierung des Unternehmens in der Verantwortlichkeit des Übernehmers verhindern, nicht schon erkennbar im Zeitpunkt der Umwandlung vorliegen dürfen, ist der Auffassung von Widmann-Mayer zuzustimmen.

Die Veräußerung und Aufgabe des Betriebs allein unter Berufung auf das fortgeschrittene Alter ist daher steuerschädlich und stellt keinen triftigen Grund dar[1].

c) Auflösung der Zugewinngemeinschaft

Lebte der Übernehmer mit seinem Ehegatten im gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft, § 1363 BGB, und wird die Ehe aufgrund Scheidung, §§ 42-44, 48 EheG, Nichtigkeitsurteil, § 16 EheG, oder Aufhebungsurteil, §§ 30-34, 39 EheG, beendet, so bedarf es der güterrechtlichen Auseinandersetzung[2].

Der allgemeine gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft soll bei grundsätzlicher Gütertrennung[3] jedem Ehegatten den gleichen Teil an dem in der Ehe gemeinschaftlich erworbenen Vermögen zukommen lassen, ohne Rücksicht darauf, in wessen Eigentum die erworbenen Gegenstände gefallen sind. Die Trennung der Vermögensmassen während des Bestehens der Ehe erfordert einen Ausgleich gerade für die vom Gesetzgeber auch nach der Familienrechtsform durch das Gleichberechtigungsgesetz vom 18.6.1957[4] als Standardfall angesehene "Hausfrauenehe" (§§ 1356 Abs. 1, 1357 Abs. 1 Satz 1, 1360 Satz 2 BGB), bei der regelmäßig kein umfangreicher Rechtserwerb zu Rechten der Ehefrau gegeben ist.

1) Die Frage dürfte wenig praktische Auswirkungen haben, da die Unterscheidung zwischen alters- und krankheitsbedinger Veräußerung oder Aufgabe, die schon vom medizinischen Standpunkt aus nicht leicht zu beantworten sein dürfte, die Beurteilungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung überschreiten wird.
2) Seltenere Fälle sind die Aufhebung des Güterstandes durch Vertrag oder durch Urteil auf vorzeitigen Zugewinnausgleich gemäß §§ 1385, 1386, 1388 BGB.
3) Es gelten jedoch gewisse Verfügungsbeschränkungen zugunsten des anderen Ehegatten, §§ 1365, 1369 BGB.
4) BGBl. I S. 609

Die vermögensrechtliche Auseinandersetzung der Zugewinngemeinschaft erfolgt durch Gewährung einer schuldrechtlichen Ausgleichsforderung an den Ehegatten, der keinen oder den geringeren Zugewinn in der Ehe gemacht hat, § 1363 Abs. 2 Satz 2 BGB. Die Ausgleichsforderung, die sich aus dem Vergleich des jeweiligen Vermögens der Ehegatten zu Anfang der Ehe und zu Ende der Ehe ergibt und die die Hälfte des Betrages darstellt, um welchen Zugewinn des einen Ehegatten den Zugewinn des anderen übersteigt, § 1378 BGB, entsteht in den Fällen der Scheidung, Aufhebung und Nichtigkeit der Ehe mit der Rechtskraft des Urteils. Ihre Höhe richtet sich jedoch nach dem Bestand an Vermögenswerten zum Zeitpunkt der Klageerhebung, §§ 1378 Abs. 3, 1384, 1387 BGB. Die Forderung ist vom Zeitpunkt ihrer Entstehung an übertragbar und vererblich.

Ist in dem Vermögen eines Ehegatten ein gewerbliches Unternehmen oder die Beteiligung an einem solchen Unternehmen enthalten, so muß im Rahmen einer Unternehmensbewertung der maßgebliche Vermögenswert festgestellt werden[1].

Wird das Unternehmen in den Zugewinnausgleich einbezogen, so kann es in Erfüllung der Ausgleichspflicht zur Veräußerung der wesentlichen Grundlagen dieses Betriebs kommen. In dieser Veräußerung liegt ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft, auf das § 24 Abs. 2 UmwStG Anwendung finden kann, wenn das Unternehmen zuvor durch Umwandlung vom ausgleichspflichtigen Ehegatten übernommen wurde[2].

1) Meist wird hierzu ein Mittelwert aus dem Substanzwert (Reproduktionswert) und dem Ertragswert des Unternehmens gebildet (sogenanntes Praktikerverfahren) vgl. Wöhe, a.a.O. S. 436 ff.

2) Grundsätzlich muß es vermieden werden, durch die güterrechtliche Auseinandersetzung bei Auflösung der Ehe ein wirtschaftliches Unternehmen zu zerschlagen. Hilfe bieten hier die Unbilligkeitsregelung des § 1381 BGB und die Stundungsvorschrift des § 1382 BGB, nach der die Ausgleichsforderung durch das Vormundschaftsgericht gestundet werden kann, wenn die sofortige Erfüllung den Schuldner besonders hart treffen würde und dem Gläubiger eine Stundung zugemutet werden kann. Als beachtlicher Grund zur Stundung ist das Streben nach Erhaltung des Unternehmens für die Familie anzusehen, vgl. BGB RGRK zu § 1382 Anm. 6

Man wird jedoch die güterrechtliche Auseinandersetzung bei Beendigung des ehelichen Güterstandes der Zugewinngemeinschaft stets als triftigen Grund für die Veräußerung und Aufgabe des Betriebs ansehen müssen. Die Entstehung des Ausgleichsanspruchs beruht auf einer Änderung der persönlichen Verhältnisse nach der Umwandlung. Als private Schuld beeinflußt die Ausgleichsschuld den Betrieb, da eine Zwangsvollstreckung in das Betriebsvermögen zulässig ist. Infolgedessen ist die Weiterführung des Betriebs nicht allein unzumutbar, sondern --sofern nicht Stundung gewährt wird-- unmöglich.

Die Veräußerung des Betriebs zur Erfüllung einer güterrechtlichen Ausgleichspflicht geschieht daher aus triftigem Grund und löst nicht die Rechtsfolgen des § 24 Abs. 2 UmwStG aus.

d) Erbauseinandersetzung

Grundsätzlich stellt die Auseinandersetzung der Erben keinen einkommensteuerlichen Veräußerungsvorgang dar, sondern muß als Vorgang der Privatsphäre behandelt werden. § 24 Abs. 2 UmwStG kommt daher regelmäßig schon deshalb nicht zur Anwendung, weil keine Veräußerung vorliegt[1].

Veräußert hingegen der Erbe bzw. die Erbengemeinschaft den im Erbwege übernommenen Betrieb an einen Dritten unmittelbar anschließend an den Erbfall, so löst dies regelmäßig eine Einkommensteuerbelastung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG aus[2], die jedoch nach § 16 Abs. 5 EStG auf Antrag ermäßigt oder erlassen werden kann, wenn der Betrieb innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbes Erbschaftsteuer entrichtet wurde.

1) Generell für die Anerkennung eines triftigen Grundes bei Erbauseinandersetzungen sind Felix, a.a.O. Anm. 199, Loos, -Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1672, 1674, Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6536, die damit zu Unrecht davon ausgehen, daß in diesen Fällen Veräußerungsvorgänge gegeben sind.
2) Vgl. S. 205

Das Vorliegen eines triftigen Grundes für die Veräußerung wird zu bejahen sein, da infolge des Todes des Übernehmers eine Veränderung der Verhältnisse eingetreten ist und die Veränderung über die gleichfalls geänderte Eigentümerstellung einen Einfluß auf die Fortführung des Betriebes durch die Erben hat. Es kann den Erben nicht zugemutet werden, einen Betrieb, der ihnen durch das Zufallsereignis des Todes des Erblassers angefallen ist, fortzuführen. Dies gilt sogar dann, wenn der oder die Erben aufgrund ihrer Persönlichkeit oder Ausbildung zur Fortführung imstande sind, da die Fortführung des Betriebes und die Übernahme der Haftung persönliche Entscheidungen darstellen, die nicht vom Steuerrecht her vorgeprägt werden dürfen. Eine Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs nach dem Erbfall geschieht daher aus triftigem Grund.

Anders ist jedoch zu entscheiden, wenn die Miterben sich zur Fortsetzung des Betriebes entschlossen haben. Dann ist steuerliche Mitunternehmerschaft eingetreten, was unabhängig davon ist, ob auch die Erbengemeinschaft aufgelöst würde oder bürgerlichrechtlich noch besteht. Ist Mitunternehmerschaft eingetreten, so gelten die Regeln über die Realteilung oder die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen[1]. Bei einer späteren Aufhebung der Mitunternehmerschaft durch Veräußerungen kann daher nicht auf den Erbfall als einem triftigen Grund zurückgegriffen werden.

e) Gründung von Familiengesellschaften

Nach Felix[2] liegen triftige Gründe im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG bei der Gründung von Familiengesellschaften vor[3]. Hierzu bringt er folgendes Beispiel:

1) Vgl. S. 187 ff.
2) Felix, a.a.O. Anm. 199
3) gegensätzlich jedoch Loos, -Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1672, 1674, der § 24 Abs. 2 UmwStG gerade bei Veräußerungen innerhalb der Familie angewendet wissen will.

V ist Alleingesellschafter der GmbH B. Er will seinen Sohn S aufnehmen, der aber nach seiner Ansicht Vollhaftender sein soll. Daher wandelt er B auf sich um und bringt anschließend sein Unternehmen in eine mit seinem Sohn gegründete KG ein. Diese Veräußerung des Betriebes im Wege der Einlage erfolgt nach Ansicht von Felix stets aus triftigem Grund.

Das Beispiel von Felix erscheint jedoch nicht glücklich gewählt.

Soll der Sohn S an der neugegründeten KG mit einer Vermögenseinlage beteiligt werden, so ist zu unterstellen, daß dem Sohn ein Teil des Betriebsvermögens zuvor vom Vater durch Schenkung überlassen wurde[1]. Es muß sich dabei um eine ernstlich gemeinte Überlassung von Teilen des Betriebsvermögens im Sinne einer vorweggenommenen Erbfolge handeln.

Ein derartiger Vorgang kann jedoch, wie bereits dargestellt[2], nicht als gewinnrealisierende Veräußerung angesehen werden. Da auch die spätere Einbringung des an den Sohn überlassenen Vermögens in die KG dann keine gewinnrealisierende Veräußerung darstellt, wenn sie zu den Buchwerten erfolgt[3], ist der gesamte Vorgang[4] einkommensteuerlich und damit auch hinsichtlich des § 24 Abs. 2 UmwStG nicht bedeutsam. Es liegt keine Veräußerung vor, so daß die Frage nach dem triftigen Grund nicht auftritt.

Werden jedoch bei der Einbringung in die Personengesellschaft die Buchwerte erhöht, so muß insoweit eine Veräußerung angenommen werden, da die neugegründete Gesellschaft erhöhte Ab-

1) RFH RStBl. 1936 S. 1099; Littmann, a.a.O. § 15 Anm. 89; Brönner, -Besteuerung- III Anm. 28
2) Vgl. S. 199
3) Vgl. S. 179 ff.
4) Der technisch in der Einrichtung eines Kapitalkontos durch "Abtretung" vom Kapitalkonto des Vaters besteht, vgl. Hueck, a.a.O. § 27

schreibungsmöglichkeiten erhält und stille Reserven ohne Steuerbelastung realisiert würden. Ein triftiger Grund für die Erhöhung der Buchwerte (Veräußerung) kann hierbei das Eintreten des Sohnes in die Gesellschaft regelmäßig nicht sein, so daß bei einer Erhöhung der Buchwerte § 24 Abs. 2 UmwStG eingreift.

f) Günstiges Kaufangebot

Als Veräußerungsgrund in der Person des Übernehmers ist auch das Angebot eines Kaufinteressenten anzusehen. Nach Felix[1] soll dieser Grund auch ein triftiger Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG sein. Ein Kaufangebot, das nach der Umwandlung abgegeben wird, stellt zwar eine Änderung der persönlichen Verhältnisse des Übernehmers dar, diese Änderung hat jedoch keinen Einfluß auf den Betrieb und seine Fortführung, die allein von der freien Entscheidung des Übernehmers abhängt.

Ein Kaufangebot nach der Umwandlung --sei es noch so günstig-- vermag daher nicht als triftiger Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG zu gelten[3].

g) Risikominderung

Loos fordert[4], daß das Streben des Übernehmers, die Risiken des Unternehmertums mit der Sicherheit einer anderweitigen Anlage der im Unternehmen gebundenen Mittel zu vertauschen, als triftiger Grund anerkannt wird. Auch Felix[5] führt die Vermögensumschichtung, die der Flucht aus dem unternehmerischen Risiko dient, als steuerschädlichen Veräußerungsgrund an.

1) Felix, a.a.O. Anm. 199
2) Loos, -Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1672, 1674
3) Ebenso Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6538
4) Loos, -Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1672, 1674
5) Felix, a.a.O. Anm. 199

Nach Widmann-Mayer[1] ist das Streben nach Risikominderung nicht ausreichend, da der Betrieb als solcher nicht den triftigen Grund für die Veräußerung bilde.

Ein triftiger Grund ist nach der hier vertretenen Auffassung nur dann gegeben, wenn eine Änderung der Verhältnisse nach der Umwandlung auftritt. Es ist zweifelhaft, ob in den Fällen, in denen der Übernehmer dem unternehmerischen Risiko für die Zukunft entgehen will, eine Änderung der persönlichen Verhältnisse anerkannt werden kann.

Das unternehmerische Risiko besteht letztlich in der Möglichkeit eines Konkurses und des damit verbundenen Verlusts der betrieblichen Werte. Soweit eine persönliche Haftung gegeben ist, kann auch das Privatvermögen zur Gläubigerbefriedigung herangezogen werden. Dieses allgemeine Risiko ist bei jeder unternehmerischen Betätigung vorhanden, unabhängig davon, ob die Wahrscheinlichkeit des Eintritts des betrieblichen Konkurses sehr gering ist, etwa weil zur Zeit eine günstige Wirtschaftslage besteht.

Damit ist jedoch das allgemeine unternehmerische Risiko im Zeitpunkt der Umwandlung bereits gegeben und bekannt. Es tritt demnach keine Änderung der objektiven Bestimmungsgründe für die persönliche Einstellung des Übernehmers zu seinem Betrieb ein.

Die Anerkennung der Risikominderung als triftiger Grund scheitert daher bereits an der fehlenden Veränderung der persönlichen Verhältnisse des Übernehmers.

1) Felix, a.a.O. Anm. 199
2) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 6539

h) Auswanderung

Littmann[1] sieht in der Auswanderung des Übernehmers einen triftigen Grund zur Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Betriebs.

Die Auswanderung stellt eine objektive Änderung der persönlichen Verhältnisse dar, die den Betrieb beeinflußt und eine Fortführung durch den Übernehmer unmöglich macht. Sie ist daher als triftiger Grund anzuerkennen.

Unter den Begriff der Auswanderung fallen hingegen nicht Wohnsitzverlegungen aus steuerlichen Motiven, soweit inländische Vermögensinteressen fortbestehen. Zumeist wird in diesen Fällen eine Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung nicht vorliegen, da die Beherrschung des Unternehmens über ausländische Zwischen- (Basis-) Gesellschaften weiterhin besteht. Hiervon geht auch der Entwurf eines Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen --Steueroasengesetz[2]-- aus, nach welchem eine natürliche Person, die als Deutscher mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und in das steuergünstige Ausland verzieht, aber weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in der Bundesrepublik unterhält, noch auf zehn Jahre der deutschen Besteuerung voll unterworfen bleiben soll.

Aus dem Grundsatz, daß die deutsche Steuerhoheit bei einer Wohnsitzverlegung in einen Steueroasenstaat nicht berührt wird, ergibt sich, daß dieser unbeachtliche Wohnsitzwechsel auch nicht triftiger Grund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG

1) Littmann, -UmwStG 1969- DStR 1969 S. 521, 524; ebenso Felix, a.a.O. Anm. 199, der jedoch zu Recht die steuermotivierte "Absetzung" in Steueroasenländer nicht als triftigen Grund anerkennen will.

2) Vgl. Kg., Bonn bremst die Steuerflucht ins Ausland, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 1.7.1971 (Bericht). Dieses Gesetz trat am 13.9. 1972 in Kraft (BGBl. 1972 I S. 1713)

sein kann. Anders wird man jedoch entscheiden müssen, wenn die inländischen Vermögensinteressen aufgegeben werden, da in diesen Fällen eine tatsächliche Trennung von dem übernommenen Vermögen durchgeführt wird und insoweit eine für § 24 Abs. 2 UmwStG beachtliche Änderung der persönlichen Verhältnisse des Übernehmers eintritt.

i) Abwendung von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen

Nach Littmann[1] sind Veräußerungen zur Abwendung von Enteignungen mit privaten Zwangsmaßnahmen als triftiger Grund anzusehen.

Unter dem Begriff "Enteignung mit privaten Zwangsmaßnahmen" dürfte man die Einleitung des gerichtlichen Zwangsvollstreckungsverfahrens zu verstehen haben[2].

Eine bevorstehende Zwangsvollstreckung muß als eine Änderung der persönlichen Verhältnisse angesehen werden, die eine Fortführung des Betriebes verhindert, wenn keine Möglichkeit zur Abwendung der Vollstreckung besteht als die Verwertung des Unternehmens zur Begleichung der Verpflichtungen.

Die Abwendung eines gerichtlichen Zwangsvollstreckungsverfahrens kann daher als triftiger Grund zur Veräußerung des Betriebes angesehen werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Zwangsvollstreckung aus einer Forderung auf Übertragung des Betriebs durchgeführt wird, zu der der Übernehmer sich zuvor vertraglich verpflichtet hat. Hier ist die Zwangsvollstreckung nur Annex der freiwilligen Veräußerung und vermag somit keinen Rechtfertigungsgrund im Sinne des § 24 Abs. 2 UmwStG zu bilden.

1) Littmann,-UmwStG 1969- DStR 1969 S. 521, 524
2) Der Ausdruck ist ungebräuchlich. Bei einem öffentlich-rechtlichen Enteignungsverfahren unterliegt das gesamte Verfahren dem Öffentlichen Recht (abgesehen von der Festsetzung der Entschädigung, Art. 14 Abs. 3 GG). Bei der Zwangsvollstreckung zur Befriedigung privatrechtlicher Ansprüche wird das Verfahren auf Antrag des Gläubigers eingeleitet, verläuft danach aber ebenfalls nach öffentlichrechtlichen Regeln.

VIII. Rechtsfolgen der Anwendung des § 24 UmwStG

Nach § 24 Abs. 1 UmwStG entfällt die Anwendbarkeit der §§ 4 bis 16 sowie der §§ 25 und 29 UmwStG rückwirkend, wenn die Übernehmerin den auf sie übergegangenen Betrieb innerhalb der Sperrfrist von fünf Jahren in eine Kapitalgesellschaft einbringt. Gleiches gilt bei der Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Betriebs ohne triftigen Grund innerhalb dieses Zeitraums.

In den entfallenden Vorschriften sind die wesentlichen Erleichterungen des Umwandlungsteuergesetzes, insbesondere die Nichterhebung der Schlußkörperschaftsteuer der schwindenden Kapitalgesellschaft und die Freistellung bzw. ermäßigte Besteuerung des Übernahmegewinns, enthalten.

Mit dem rückwirkenden Wegfall dieser Regelungen treten die allgemeinen Grundsätze der Umwandlungsbesteuerung an ihre Stelle. Es findet nachträglich eine Besteuerung statt, die von einer nicht steuerbegünstigten Umwandlung oder Verschmelzung ausgeht[1].

1. Besteuerung der umgewandelten Kapitalgesellschaft

Nach § 24 Abs. 2 UmwStG sind in den Fällen der Absätze 1 und 2 der Vorschrift die bereits erteilten Steuerbescheide, Steuermeßbescheide, Freistellungsbescheide oder Feststellungsbescheide zu ändern, soweit sie auf der Anwendung der entfallenden Vorschriften beruhten. Diese Änderung setzt eine Neuaufstellung der steuerlichen Bilanzen der Kapitalgesellschaft voraus. Konnte die Kapitalgesellschaft bei Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes nach § 4 UmwStG eine Schlußbilanz auf den Umwandlungsstichtag nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (§§ 4-7 c EStG, 6 KStG) aufstellen und somit nur den laufenden Gewinn aus ihrer Geschäftstätigkeit bis zum

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 654

Stichtag der Besteuerung unterwerfen, so muß sie bei Anwendung des § 24 UmwStG eine Schlußbilanz nach der Vorschrift des § 15 Abs. 1 KStG erstellen. Die Kapitalgesellschaft ist jedoch mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses, dessen Wirksamkeit von § 24 UmwStG als einer rein steuerlichen Regelung nicht berührt wird, erloschen, so daß die Verpflichtung Neuaufstellung der Bilanz die Übernehmerin als Gesamtrechtsnachfolgerin trifft. Ein Wiederaufleben der Kapitalgesellschaft für die Zwecke der Besteuerung findet nicht statt. Die Steuerneufestsetzung ergeht gegenüber der Übernehmerin, da der Erlaß eines Steuerbescheides gegen die erloschene Übertragerin unzulässig ist[1].

Mit der Neuaufstellung der Bilanz kommt es zu einer Erhöhung der Bilanzansätze der Wirtschaftsgüter, denn es werden nicht die bisherigen Buchwerte fortgeführt, sondern die regelmäßig höheren Teilwerte des Betriebsvermögens sind maßgebend für die Erhebung der Schlußkörperschaftsteuer. Die stillen Reserven der untergegangenen Kapitalgesellschaft werden nachträglich aufgelöst und der Besteuerung unterworfen[2].

Die Änderung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuerschuld wirkt sich auch auf die Höhe der Gewerbesteuerschuld (Gewerbeertragsteuer) aus, die sich nach der Schlußbilanz der umgewandelten Kapitalgesellschaft bestimmt, §§ 7 GewStG, 6 KStG, 4-7 EStG.

1) Widmann-Mayer, a.a.O. Anm. 158
2) Zur Besteuerung gelten die Ausführungen S. 28 ff.

2. Besteuerung der Übernehmerin

a) Anteile im Betriebsvermögen

In der neu aufgestellten Schlußbilanz der Kapitalgesellschaft sind die Teilwerte der übergegangenen Wirtschaftsgüter ausgewiesen. Nach diesen Teilwerten bestimmt sich der Übernahmegewinn bei der Übernehmerin. Während bei einer Anwendung des Umwandlungsteuergesetzes die Übernehmerin (der Übernehmer) verpflichtet war, die Abschlußwerte der Kapitalgesellschaft nach § 5 UmwStG zu übernehmen, so steht ihr bei Anwendung des § 24 UmwStG das für die nicht steuerbegünstigte Umwandlung bestehende Wahlrecht für die Bewertung zu[1].

Übernimmt sie die Wirtschaftsgüter zum Teilwert, so entsteht ein Übernahmegewinn in Höhe des Unterschiedes zwischen Buchwert der Beteiligung und den Teilwerten des übergegangenen Vermögens.

Es ist jedoch auch zulässig die übernommenen Wirtschaftsgüter neu zu bewerten, wobei die Untergrenze der Bewertung des übernommenen Vermögens im Buchwert der Beteiligung liegt. Wird die Untergrenze gewählt, so entsteht kein Übernahmegewinn; er ist in spätere Besteuerungszeiträume verlagert worden.

Zugelassen ist auch der Ansatz von Zwischenwerten, wobei ein Teil des Übernahmegewinns sofort versteuert, ein anderer Teil verlagert wird.

Konfusionsgewinne, die nach § 6 Abs. 1 UmwStG in eine gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden durften, sind in voller Höhe aufzulösen und im Wirtschaftsjahr der Umwandlung zu versteuern[2].

1) Vgl. S. 55

2) Loos,-Mißbrauchsklausel- DB 1969 S. 1672, 1675. Eine Verlagerung auf spätere Zeiträume ist hier nicht möglich, da dieser Gewinn erst bei der Übernehmerin entsteht und vom Buchwert der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft unabhängig ist.

Mit dem Wegfall des § 7 UmwStG gelten die Wirtschaftsgüter als von der Übernehmerin angeschafft. Es sind daher vom Anschaffungswert (Einbuchungswert) neue Abschreibungen vorzunehmen. Soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, dürfen Sonderabschreibungen, Bewertungsfreiheiten und Bewertungsabschläge in Anspruch genommen werden, auch wenn sie schon einmal von der Kapitalgesellschaft in Anspruch genommen wurden.

Die Anrechnung der Besitzzeit von Wirtschaftsgütern nach § 7 Abs. 3 UmwStG kann nicht mehr stattfinden, so daß es zum zeitweiligen Entfall des Schachtelprivilegs, § 9 KStG, oder der Vergünstigung des § 6 b EStG kommen kann.

Fand im Rahmen einer Verschmelzung eine Kapitalerhöhung statt, so unterliegt sie nachträglich der Kapitalverkehrsteuer, da § 29 UmwStG, der eine Befreiung dieser Vorgänge von der Kapitalverkehrsteuer enthält, durch § 24 UmwStG ausgeschlossen wird.

Dagegen bleibt die Anwendung des § 23 UmwStG bestehen, da diese Vorschrift nicht als eigentliche Umwandlungsnorm anzusehen ist, sondern allgemein den Ausschluß der Selbstverbrauchsteuer --§ 30 UStG-- bei Geschäftsveräußerungen anordnet und somit materiell eine Umsatzsteuervorschrift ist.

b) Anteile im Privatvermögen

Lagen die Anteile an der Kapitalgesellschaft vor der Umwandlung im Privatvermögen, so kann eine Steuerpflicht des Übernehmers nur bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung, § 17 EStG, - oder eines Spekulationsgeschäfts, § 23 EStG, in Betracht kommen. In diesen Fällen gelten die vorstehenden Ausführungen.

3. Besteuerung ausgeschiedener Minderheitsgesellschafter

Mit der Anwendung des § 24 UmwStG entfällt auch die Vorschrift des § 13 UmwStG. Nach dieser Regelung konnten die Minderheitsgesellschafter, die aus der Kapitalgesellschaft bei einer Mehrheitsumwandlung ausschieden, den beim Untergang ihrer Anteile infolge der höheren Abfindung entstandenen Gewinn nach § 6 b EStG auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen, ohne an die strengen Voraussetzungen dieser Vorschrift gebunden zu sein. Nach § 24 UmwStG entfällt diese Möglichkeit rückwirkend, obwohl die ausscheidenden Gesellschafter weder an der Übernehmerin beteiligt waren, noch ihre Entscheidungen beeinflussen konnten. Es ist fraglich, ob angesichts dieser nicht überzeugenden Regelung die Steuerstundung, § 127 AO bzw. die Möglichkeit des Steuererlasses, § 131 AO, einen befriedigenden Ausgleich ermöglichen. Hier sollte die Finanzverwaltung im Erlaßwege eine Erleichterung zulassen und somit die nicht beabsichtigte Härte für die Minderheitsgesellschafter mildern.

L e b e n s l a u f

Am 4. Februar 1944 wurde ich als Sohn des Chemikers Dr. Heinz Däther und seiner Ehefrau Ella, geb. Rosenbruch, in Hanau/Main geboren. Von 1950 bis 1954 besuchte ich die Volksschule in Klein-Auheim und danach Gymnasien in Seligenstadt und Hanau. Am 19.2.1963 legte ich die Reifeprüfung an der Hohen Landesschule in Hanau ab.

Im Sommersemester 1963 nahm ich das Studium der Rechtswissenschaft an der Johann Wolfgang Goethe Universität in Frankfurt am Main auf, das ich ab Sommersemester 1965 an der Philipps-Universität in Marburg fortsetzte.

Am 26. Juli 1968 legte ich vor dem Justizprüfungsamt in Frankfurt am Main die Erste juristische Staatsprüfung ab. Danach leistete ich den Gerichtsreferendar-Dienst ab, den ich mit der Zweiten juristischen Staatsprüfung am 18. August 1972 abschloß. Seitdem bin ich als Rechtsanwalt tätig.